

IRAP e attività “autonomamente organizzata”: una breve ricognizione sistematica alla luce della giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione.

di Loredana Strianese

Sommario: 1) “Attività autonomamente organizzata”: i profili interpretativi antecedenti e successivi alla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001; 2) La lettura indicata dall’Amministrazione finanziaria e dai giudici di merito; 3) La giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione; 4) Considerazioni conclusive

1) “Attività autonomamente organizzata”: i profili interpretativi antecedenti e successivi alla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001

L’introduzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, con d.lgs. n. 446/1997, ha prodotto un radicale riassetto dell’impianto impositivo relativo alla realtà imprenditoriale, incidendo marcatamente, operandone una riorganizzazione, sulla distribuzione dell’onere fiscale tra i diversi soggetti economici. La sua natura dichiaratamente sostitutiva (di altre prestazioni imposte, quindi sopprese con essa) vale ad identificarne la *ratio legis*. (1)

Le connotazioni dei tributi sostituiti, peraltro, risultano assai diversificate, essi sono, nella struttura, scarsamente omogenei e riferibili ad indici di capacità contributiva non assimilabili, difatti:

i contributi del Servizio Sanitario Nazionale, attraverso la difficile trasformazione da istituti di origine privatistico-mutualistica, in tributi hanno evidenziato una natura controversa, placata sul piano formale, proprio con l’istituzione dell’imposta in questione che ha decretato la “fiscalizzazione”, in senso proprio, dell’assistenza sanitaria; l’Ilor, era un’imposta reale su taluni redditi, di fonte patrimoniale, essenzialmente sui redditi d’impresa; l’Iciap era un tributo locale di incerta qualificazione, poiché relativa all’esercizio di attività, ma commisurato da indici obiettivi di produttività e ad indici reddituali; l’imposta erariale sul patrimonio netto delle imprese era caratterizzata da elementi tipici di un’imposta patrimoniale personale, sia pure con base imponibile calcolata sostanzialmente secondo la rappresentazione contabile del patrimonio aziendale; la tassa di inizio attività Iva, era impostata come prelievo legato alla emanazione di un atto amministrativo (anche se dotato di esclusivo rilievo fiscale), quindi con la struttura della tassa in senso proprio.

Nella intensa diversità degli istituti “ sostituiti”, è rintracciabile l’unico tratto comune: si tratta di prestazioni imposte in via pressoché esclusiva a carico di soggetti o organi che gestiscono attività organizzate, in qualità di datori di lavoro, imprenditori od esercenti arti o professioni, questi ultimi di cui all’art. 49, comma 1, del Tuir (ora articolo 53, secondo la nuova numerazione del TU) e citati nell’articolo 3 del d.lgs.n. 446/1997, che nell’esplicitare i soggetti passivi del tributo, alla lettera c) prevede i “ professionisti”.

Il riferimento normativo succitato va ricollegato all’articolo 2 dello stesso Decreto che definisce il presupposto del tributo in parola, rappresentato “dall’esercizio abituale di un’attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”. Dal combinato disposto delle norme appena richiamate deriva il corollario secondo cui sono soggetti all’imposta regionale i lavoratori autonomi che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, un’attività libero-professionale “ autonomamente organizzata”. La questione Irap verte, pertanto, per i piccoli professionisti, proprio sul significato da attribuire alla nozione di attività “ autonomamente organizzata”.

Tale formula, come già puntualizzato dalla dottrina più attenta, può equivalere a dire che l’attività sia autoreferenziale sia sul piano giuridico, sia su quello economico, oppure che sia “ spersonalizzata e funzionalmente autosufficiente..indifferente nella sua identità rispetto al soggetto che..la espleta”; o, che esista “ un apparato strumentale allo svolgimento di essa scaturente dalla combinazione di fattori produttivi

ulteriori rispetto alle energie lavorative del suo contribuente". (2)

Occorrerà, allo scopo di superare dette ambiguità, riallacciarsi alla *ratio* del requisito e quindi inoltrarsi in percorsi interpretativi diversi e discordanti, per poi tentare di arrivare ad individuare la ragion d'essere dell'imposta in questione.

L'attività "produttiva" si differenzia dai meri contributi dei fattori della produzione, ivi inclusa l'opera del titolare, in quanto contrassegnata dalla produzione, lo scambio e così via, essa ne rappresenta la sintesi, alla quale soltanto è raccordabile il valore aggiunto nella sua organicità.

Il requisito dell'autonoma organizzazione, da questo punto di vista, incarna la "*ratio*" su cui trova fondamento l'imputazione unitaria del valore della produzione(3).

Probabilmente, dunque, non v'era necessità di integrare la definizione del presupposto indicato in origine, dall'art. 2, D. lgs.n. 446/1997, allo scopo di puntualizzare l'esclusione della soggettività passiva dei "lavoratori" e dei "finanziatori".

D'altro canto, già quanto disposto dall'art. 3 dello stesso D. Lgs., prima versione, chiariva che il legislatore non si riferiva ad essi con l'espressione "attività dirette a". Precisando, che per soggetti passivi si intendono gli esercenti imprese, arti e professioni, nonché società ed enti, contrapponendoli, evidentemente, a coloro che svolgono altri tipi di attività, quali lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e così via, dando per scontato che questi non abbiano una posizione tale da imputare loro la produzione di valore aggiunto(4).

Peraltro, una così dettagliata classificazione, di cui all'art. 3, D. Lgs. N. 446/1997, di diverse tipologie di soggetti irap, si comprende principalmente con la scelta, di tecnica normativa, di associare a ciascuna di esse le differenti discipline ai fini della determinazione del valore della produzione netta, di cui agli artt. 5 e seguenti, laddove la categoria soggettiva è individuata in base all'attività esercitata, risulta agevole cogliere in esse una precisazione della sfera di applicazione dell'imposta rispetto ai più generici richiami, ad opera dell'art. 2, alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

Di conseguenza, già dalla elencazione effettuata dall'art. 3 del Decreto in discussione, era ed è ammissibile trarre regole concorrenti a definire i "limiti esterni" di applicabilità dell'irap.

Ancor di più alla luce delle modifiche apportate dal D. Lgs. N. 137/1998, che hanno più marcatamente coordinato il testo del succitato articolo alla disciplina del presupposto, in un vincolo di reciprocità: l'art 3 difatti, individua quali soggetti passivi gli esercenti le attività di cui all'art 2, ma provvede poi ad elencare, in modo consequenziale, le diverse categorie di soggetti passivi, intendendo, dunque, che il legislatore reputa le attività indicate nell'uno come risolvendosi in quelle elencate nell'altro.

Ciò nondimeno, posto che, precedentemente alla introduzione del requisito dell'organizzazione autonoma, la disciplina aveva già una propria stabilità, in ogni caso la relazione speculare tra gli artt. 2 e 3 non può dirsi sufficiente per disconoscere *a priori* un ulteriore rilievo alla citata modifica.

Essendo stata conferita, nei lavori preparatori(5), una portata considerevole al "potere" dell'esercente l'attività sui fattori produttivi "organizzati", considerato come indice di capacità contributiva, può apparire poi naturale rinvenire nella novellazione l'intento di richiedere un'organizzazione tale da delineare un simile "dominio". Il corollario dovrebbe essere quello di escludere l'applicabilità dell'imposta alle attività, benché qualificabili come d'impresa o professionali ai fini delle imposte sui redditi, ma svolte senza "organizzare" capitale o lavoro di soggetti diversi dal titolare: difatti, se quest'ultimo si limita ad "auto-organizzarsi", non possiede fattori della produzione sui quali esercitare un determinato "potere".

Certo è che l'espressione "attività autonomamente organizzata" non pare essere la più appropriata per designare la disponibilità di lavoro o capitale su cui esercitare il detto dominio.

Prima della sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, l'interpretazione prevalente era quella secondo cui la formula "autonomamente organizzata" non valesse a richiedere una predisposizione produttiva dell'organizzazione indipendente dal lavoro del titolare (6) e nemmeno fattori ulteriori rispetto alle semplici forze lavorative dello stesso, piuttosto soltanto che l'attività non fosse immessa in un'organizzazione altrui, godendo dunque di "autonomia" non solo sotto il profilo formale, ma anche sotto quello economico-sostanziale(7).

L'inserimento di quel requisito nell'art. 2, del Decreto legislativo n. 446/1997, pareva, invero, assolvesse soprattutto alla funzione di precisare perché le attività identificantesi con l'apporto di fattori della produzione non rientrassero nell'art. 3 ed. eventualmente, a sottrarre a tassazione possibili attività "autonome" sul versante giuridico-formale, ma in realtà, equipollenti a collaborazioni coordinate e continuative, poiché funzionali ad una "produzione" gestita da altri.

Di contro, da quanto stabilito dal legislatore "delegante", sembrava affiorare l'intento di assoggettare al tributo unicamente le attività caratterizzate da una pur minima "etero-organizzazione". Questo, sia per le notazioni ad opera della Commissione di studio per il decentramento fiscale riguardo al " dominio sui fattori produttivi" quale espressione di capacità contributiva adatto a giustificare il prelievo, sia per il riferimento, nell'art. 3, comma 144, lett. b), L. n. 662/1996 alla " produzione" di servizi, che comporta serialità, nonché oggettivazione dell'attività, le quali, di consueto, succedono ad una " organizzazione" connotata dalla combinazione dell'opera personale del titolare con altri fattori produttivi(8).

Nei disegni del legislatore delegante pertanto, l'attività " organizzata per la produzione" non poteva identificarsi con il mero lavoro del titolare, essendo necessario un coordinamento dei summenzionati fattori, ciò lasciava emergere il dubbio di un accesso di delega, rispetto alla tassazione di soggetti che si limitassero ad " auto-organizzare" il proprio lavoro(9).

Nei primi anni di applicazione dell'imposta, anche le interpretazioni offerte dall'amministrazione finanziaria hanno conferito al requisito di autonomia organizzativa una funzione di mero chiarimento dell'ambito di applicazione del tributo stesso già ottenibile *aliunde* (10).

La sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 è intervenuta, successivamente, sulla interpretazione dell'art. 2 del D. Lgs. N. 446/1997, decretando che manchi il presupposto ai fini Irap, laddove l'attività di lavoro autonomo sia "svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui" e stabilendo così ciò che renderebbe detta attività " autonomamente organizzata". Per di più, stando alla sentenza in parola, " l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa", l'attività dei lavoratori dipendenti " è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione", e per quelle di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 (53, dopo il D. Lgs. N. 344/2003), comma 1, t.u.i.r. indicate dalla Consulta come di " lavoro occasionale o comunque non abituale", non irragionevolmente il legislatore supporrebbe l'assenza del requisito(10).

Tale versione proposta dal Giudice delle leggi, prendendo le distanze dalle precedenti interpretazioni maggioritarie in dottrina, ha posto, si conseguenza, un problema relativo all'efficacia della sentenza in questione. Il dispositivo della stessa è certamente di rigetto, non essendo condizionato a simile esegesi dell'art 2, D.Lgs. n. 446/1997, né menzionando i relativi passaggi della motivazione, né essendo quella interpretazione considerata come l'unica compatibile con la Costituzione. Per detti motivi la sentenza in oggetto non sembra da annoverare tra quelle interpretative di rigetto(12), benché altra autorevole dottrina ne abbia sostenuto l'inquadrabilità in tale categoria(13). Un dato è certo: benché la sentenza in discorso sottolinei che la mancata realizzazione del presupposto a causa dell'assenza di elementi di organizzazione, " in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto", probabilmente l'accertamento di questa circostanza implica un concetto preciso di " autorità autonomamente organizzata". Ma, il riferimento che la sentenza fa alla " organizzazione di capitali o lavoro altrui", non è stato sufficiente ai giudici tributari, i quali, difatti, nello stabilire se nei diversi casi l'attività fosse o meno "autonomamente organizzata" si sono imbattuti in uno dei più tormentati problemi applicativi tra quelli originati dall'Irap, dando così corpo alla più copiosa e differenziata produzione giurisprudenziale in materia(14).

La Corte non ha, evidentemente, enucleato i fondamenti sistematici del requisito in discorso, non provvedendo a chiarire perché il lavoratore autonomo privo di dipendenti e capitali non sarebbe sottoposto a tassazione, sebbene produca, sul versante economico, un valore aggiunto; né perché sussisterebbe per definizione, nell'attività d'impresa, l'elemento organizzativo sebbene l'art. 3 , D. Lgs. n. 446/1997 identifichi gli esercenti attività commerciali per rinvio all'art. 51, ora 55, in seguito al D. Lgs. n. 344/2003, T.u.i.r., laddove si statuisce

l'irrisorietà dell'organizzazione in forma d'impresa in relazione alle attività di cui all'art. 2195 c. c. (15).

2) La lettura indicata dall'Amministrazione finanziaria e dai giudici di merito

La versione interpretativa offerta nel 2001 dalla Corte circa il presupposto, comporta che l'imposta sulle attività produttive operi una discriminazione tra i soggetti esercenti attività autonome, non sottoponendo a tassazione chi operi in assenza di lavoratori, né capitali, senza però chiarire la *ratio* sottesa a tale decisione, se quindi si tratti di discriminazione qualitativa, collegata ad una qualche manifestazione specifica di ricchezza rivelata solo dalle attività autonomamente organizzate, oppure di una mera rinuncia a tassare fattispecie considerate marginali, o di ulteriori ragioni legate alla coerenza interna del tributo.

È opportuno soffermarsi, prima di tutto, su come l'Agenzia delle Entrate abbia prospettato una lettura estremamente restrittiva della Sent. 156/2001, prendendo le mosse dalla riflessione secondo cui, non trattandosi di sentenza interpretativa di rigetto (non avendo, la Corte, subordinato la legittimità della disciplina ad una certa interpretazione), non si potrebbero "individuare nelle motivazioni adottate dalla Corte dei nuovi criteri interpretativi di applicazione dell'imposta". Premettendo che l'elencazione di soggetti passivi dell'articolo 3, D. Lgs. n. 446/1997 è introdotta dall'avverbio "pertanto", l'Agenzia ne desume trattarsi di un'indicazione delle ipotesi in cui viene

esercitata un'attività autonomamente organizzata. Giacché, inoltre, "l'esistenza pur minima del requisito dell'organizzazione" sarebbe "una connotazione tipica del lavoro autonomo", l'Agenzia ritiene che vadano considerate autonomamente organizzate tutte le attività specificate dalla anzidetta disposizione, laddove l'assenza di tale requisito sarebbe rintracciabile nelle fattispecie non indicate: collaborazioni coordinate e continuative, lavoro autonomo occasionale ed attività assimilate al lavoro autonomo di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 (53, dopo il D. Lgs. n. 344/2003) t.u.i.r. (16)

Appare chiaro come una siffatta lettura della Sent. n. 156/2001 alteri il pensiero della Corte costituzionale, la quale ha invece differenziato le attività professionali (o assimilate al lavoro autonomo) da quelle occasionali, postulando per le prime la possibilità di svolgimento in mancanza, non già di una organizzazione qualsiasi, bensì di quella "organizzazione di capitali o lavoro altrui" da essa reputata necessaria per la soggezione ad irap. (17) Diversamente, la giurisprudenza di merito, consapevole della necessità di verificare l'esistenza dell'autonomia organizzativa, non ha, difatti, finora seguito una rotta unitaria ed inequivocabile quanto ai criteri per il relativo accertamento di fatto. (18) D'altra parte, sino al 2007 la Sezione tributaria della Suprema Corte si era espressa sulla questione una volta soltanto (sent. N. 21203/2004) (19), non formulando, però, chiaramente elementi idonei a offrire ai giudici di merito un quadro generale delle linee guida da utilizzare al fine di decidere sulla sussistenza dell'autonomia organizzativa, limitandosi solo ad escluderla in relazione ad un professionista privo di dipendenti, collaboratori e finanziamenti.

In seguito alla pronuncia della Corte di Giustizia CE sulla conciliabilità a livello comunitario, dell'Irap con quanto contemplato dall'art. 33 della sesta Direttiva CE in materia di IVA, a partire dall'8 febbraio 2007, è affiorato anche un filone interpretativo chiaro e più netto della Sezione tributaria (sul quale ci si soffermerà in seguito), ma contemporaneamente, la giurisprudenza di merito aveva già contribuito al consolidamento di ben quattro indirizzi interpretativi al riguardo.

Innumerevoli sentenze hanno decodificato il requisito di autonomia organizzativa nel senso di un'attività che potesse essere svolta a prescindere dal contributo del titolare. Sovente, i giudici hanno usato argomentazioni sviluppate nelle discussioni sui confini tra il reddito di lavoro autonomo e il reddito di impresa, considerando applicabile il tributo in contesti più legati all'esercizio d'impresa che all'immagine classica del professionista intellettuale. Ma tra le maglie di un simile ragionamento, comprovato più da una certa visione generale dell'attività professionale che da una lettura stretta della sentenza n. 156/2001 della Corte costituzionale, è possibile rinvenire due ricostruzioni argomentative diverse.

Una prima, incentrata sul riferimento, in astratto, sia alla nozione, sia alla disciplina delle professioni liberali. Talune pronunce negano *a priori*

l'esistenza del requisito, nell'ambito delle professioni protette, poiché, essendo necessaria, al fine di esercitarle, un'appropriate abilitazione, l'attività stessa non potrebbe essere svolta utilmente in assenza del professionista abilitato, per quanto possa essere strutturata e articolata l'organizzazione dello studio. (20) Altre si soffermano sull'*intuitus personae* che connota le attività professionali e sull'obbligo di svolgere personalmente l'incarico, così come previsto dall'art. 2232 c. c., allo scopo di ritenere imprescindibile il coinvolgimento personale del titolare per il funzionamento dell'organizzazione: in conseguenza di ciò l'Irap sarebbe applicabile unicamente nell'ipotesi in cui la professione diventi elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, secondo quanto statuito dall'art. 2238 c. c., ovvero quando il titolare svolga un ruolo di coordinatore di fattori produttivi, da cui derivi reddito d'impresa. (21)

Un secondo orientamento, sebbene intendesse l'autonomia dell'organizzazione come collegata al lavoro del titolare, fa leva sul sistema di svolgimento della specifica attività valutata in concreto. (22) Non si considera, pertanto, applicabile l'Irap allorché gli elementi organizzati si prospettino come mezzi per l'esplicazione dell'opera personale del titolare, che resta necessaria al fine di poter offrire all'utenza le prestazioni richieste. Le spiegazioni utilizzate, riecheggiano, quasi, il dibattito relativo al campo di applicazione dell'Ilor, (23) sino a sovvertire l'assunto della Corte costituzionale n. 156/1007 sul carattere, per autonomia, organizzato delle attività d'impresa, poiché si considerano di lavoro autonomo ai fini dell'Irap, in quanto sprovviste di "autonomia organizzativa", attività che sono commerciali ai sensi dell'art. 55 (51, prima del D.Lgs. n. 344/2003) t.u.i.r. (24) L'analisi è dunque, di tipo qualitativo, più che quantitativo, venendo in rilievo, ad esempio, che può essere sufficiente a delineare l'autonomia organizzativa un solo dipendente, se di fatto l'attività svolta è talmente ripetitiva, nonché automatizzata da non richiedere la presenza del titolare(25).

Di contro, la mancanza di autonomia organizzativa viene agganciata alla "prevalenza" del lavoro personale dell'esercente l'attività sui mezzi organizzati, alla funzione "complementare" di questi, all'assenza di una struttura "di rilievo". (26)

Generalmente, tuttavia, simile osservazione conduce, in realtà, alla esclusione dell'applicabilità dell'Irap in caso di assenza di dipendenti e di disponibilità dei soli beni strumentali correntemente impiegati per l'attività, quali macchine e attrezzature d'ufficio, mobilia, un'autovettura, uno studio preso in locazione. (27)

Non così univoca la soluzione nell'ipotesi in cui vi sia presenza di dipendenti, collaboratori o associati (28). Alcune sentenze sembrano negare la soggezione all'imposta per una valutazione di normalità di dette fattispecie(29). Altre la negano persino per delle società, in contrasto con l'esplicita previsione dell'art. 2, D. Lgs. n. 446/1997(30). Altre ancora, adottano il sistema della indispensabilità del professionista per l'attività, verificando se il ruolo assegnato ai dipendenti o collaboratori, sebbene funzionale all'opera del titolare, accordi ad essi una certa autonomia(31).

Ulteriori decisioni reputano l'imposta applicabile a causa della sussistenza stessa di lavoro altrui(32), più precisamente nel caso di associazione professionale, in considerazione della capacità di ciascun associato di sostituire gli altri. (33)

Da altro insieme di pronunce sembra affiorare una terza posizione nel senso di conferire all'autonomia organizzativa un significato diverso, connettendola alla giustificazione dell'Irap come prelievo su una capacità contributiva manifestata dal coordinamento dei fattori della produzione, per cui basterebbe a renderla applicabile, la presenza di lavoro altrui, ancorché direttamente strumentale all'opera del professionista. (34) Il ragionamento da esse condotto appare ispirato, più che dalle nozioni generali di lavoro autonomo e di impresa concretizzatesi ai fini delle imposte sui redditi o in sede privatistica, da un richiamo alla coerenza con la scelta del legislatore riguardo all'oggetto economico dell'Irap, nonostante le sentenze in discorso, così indirizzate sembrino potersi affiancare benissimo alle altre, sul versante delle conseguenze pratiche.

L'imposta sulle attività produttive, si considera, difatti, orientata a colpire attività che, utilizzando un consistente apparato, evidenzino una produttività qualitativamente diversa da quella di attività risolventesi sostanzialmente nel lavoro di chi le esercita. Codesto convincimento pare influenzare anche l'interpretazione in base alla quale risulterebbe

rilevante non solo l'organizzazione di cui il lavoratore autonomo sia titolare, ma anche l'utilizzo di mezzi predisposti da altri. (35) Ciò nondimeno, il pensiero dominante esclude l'applicabilità dell'irap in detti casi, riconoscendovi non un impiego dell'organizzazione altrui, ma una convergenza della prestazione del professionista in quest'ultima, quale collaborazione con il titolare di essa(36), analogamente a quanto accade con le collaborazioni coordinate e continuative.

Infine un ulteriore orientamento giurisprudenziale interpreta l'autonomia organizzativa nel senso di una mera non soggezione del lavoratore autonomo ad un potere di controllo altrui, indipendentemente dalla disponibilità di strumenti o collaboratori: il tributo presenterebbe quindi, un campo di applicazione più esteso di quanto si evince dalle asserzioni della Sent. n.156/2001 della Corte costituzionale, poiché non eviterebbero l'imposta neanche i soggetti semplicemente auto-organizzati. (37) In altri termini, non realizzerebbero il presupposto i professionisti inseriti nell'organizzazione di un altro soggetto, al quale garantiscano prestazioni da esso utilizzate per svolgere la propria attività, non diversamente dai collaboratori coordinati e continuativi. Detta versione pare mossa da un'esigenza di coerenza sistematica differente da quelle sopra analizzate, cioè dalla necessità di tassare per intero il valore aggiunto prodotto nel sistema economico, presupponendo che anche i lavoratori autonomi privi di dipendenti e beni strumentali ne generino(38) e che, allo scopo di scongiurare salti di imposta, alla deducibilità dei loro compensi per il committente debba corrispondere la tassabilità degli stessi. (39) L'interpretazione in parola non si porrebbe in contrasto neanche con il concetto generale di libera professione, poiché vengono ritenuti essenziali a questo, non l'impiego di capitali e risorse umane, ma piuttosto l'autonomia nella esecuzione dell'incarico, la natura prevalentemente intellettuale del lavoro, l'oggetto tipico della prestazione, connotazioni che differenzerebbero tali attività da quelle d'impresa, giustificando per esse una diversa modalità di individuazione dell'autonomia organizzativa. (40)

Secondo tali impostazioni, pertanto, si ritiene sufficiente al fine dell'applicazione del tributo in esame, una struttura anche minima(41), o persino la mera capacità di ricevere credito e procurarsi una clientela propria, escludendosi l'autonomia organizzativa allorquando un soggetto svolga attività solo a favore di determinati enti, associazioni e così via, senza " porsi sul mercato". (42)

La Cassazione, con la Sent. n. 21203//2004, come già in precedenza anticipato, occupandosi per la prima volta della materia, aveva risolto il problema più che altro, attraverso la via del giudizio sull'adeguatezza della motivazione della sentenza impugnata(43). Dalle argomentazioni costruite, risultava chiaro che la Suprema Corte non riscontrasse un'attività autonomamente organizzata in mancanza, tanto di lavoratori subordinati o collaboratori parasubordinati, quanto "di capitali provenienti da mutui esterni". Ma proprio perché si era fondata sulla situazione considerata dalla Commissione tributaria regionale, da quella sentenza non pare fosse possibile trarre regole generali certe: sarebbe stato saggio arguire che non fosse soggetto ad irap chi si avvalsesse di beni strumentali propri ed occasionalmente acquisisse servizi da terzi, ma la formula usata non era sufficiente ad escludere la possibilità per il giudice di merito di negare l'autonomia organizzativa pure in presenza di ingenti capitali propri o di un limitato apporto di lavoro altrui.

3) La giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione

Innumerevoli e più nette indicazioni di principio sono infine pervenute dalle pronunce in esito all'udienza dell'8 febbraio 2007, le prime delle quali sono state depositate il successivo 16 febbraio(44). Dalle motivazioni di queste ultime, pur nella eterogeneità di alcuni particolari si può trarre un filone interpretativo essenzialmente uniforme. L'espressione più ricorrente di esso è nel senso che l'autonomia organizzativa dell'attività professionale sussista quando chi l'esercita sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, in quanto non "inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse", ed "impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che secondo *l'id quod plerumque accidit* costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio" della professione, "oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui".(45)

Nel motivare tali conclusioni, la Sezione tributaria si preoccupa prima di tutto, di giustificare la propria adesione all'interpretazione offerta da Corte cost. n. 156/2001, ove ritiene non realizzato il presupposto dell'irap

"in assenza di elementi di organizzazione". *In primis*, si chiarisce come tale asserzione non possa riferirsi al lavoro autonomo occasionale o saltuario, o ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa(46), perché non vi sarebbe stata ragione di rimettere al giudice del merito la verifica del contenuto organizzativo di attività di per sé escluse chiaramente dall'imposizione: quindi, la sentenza deve riferirsi alle arti e professioni svolte abitualmente di cui all'art. 49, comma 1, t.u.i.r. (47)In secondo luogo, a tale interpretazione dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, la Suprema Corte ritiene di doversi conformare "se non altro per l'autorevolezza della fonte" e l'assenza di una " valida ragione" per disattenderla(48), ancorchè resa in una sentenza non vincolante per gli altri giudici. (49)

Il rilievo dell'autonomia organizzativa viene riconnessa così, pur indirettamente, al piano dei vincoli costituzionali, perché la Corte costituzionale, come ogni operatore giuridico, non potrebbe dare alle norme censurate avanti a sé un senso "non coerente con i principi costituzionali che entrano in gioco nella sua deliberazione"(50) e perché il dichiarato riferimento a quel requisito è stato inserito *a posteriori* nell'art. 2 cit. dal D.Lgs. n. 137/1998, per una migliore precisazione della portata del tributo, in rispondenza ai criteri della legge delega. (51)

Sotto altro aspetto, la Sezione tributaria della Suprema Corte tesse le ragioni per cui la verifica sulla presenza del fattore organizzativo sarebbe limitata alle attività professionali: per chi svolga queste ultime, esso non sarebbe "connaturato" come nell'impresa "alla persona fisica", e l'affermazione al riguardo di Corte cost. n. 156/2001 andrebbe intesa nel senso che il requisito si presenterebbe "rispetto all'attività di lavoro autonomo in cui la prestazione personale del contribuente è di norma essenziale... in termini propri e distinti da quelli caratterizzanti l'impresa". (52) Per le imprese, dunque, il presupposto dell'irap sussisterebbe sempre, perché l'auto-organizzazione sarebbe intrinseca alla natura stessa della loro attività, ai sensi dell'art. 2082 cc., ed *a fortiori* ciò varrebbe per le società, giustificandosi così la presunzione assoluta prevista al riguardo dall'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997. La stessa giurisprudenza delle Commissioni tributarie regionali, secondo la Cassazione, si sarebbe orientata nel senso di escludere una verifica in concreto con riferimento a "categorie ontologicamente estranee a quelle di lavoro autonomo", come gli agenti di commercio e le società di persone(53).

Arrivando infine, al contenuto del concetto di autonoma organizzazione, la Suprema Corte riconosce che la Corte costituzionale non ha fornito indicazioni al riguardo, "rinviando puramente alla nozione obiettiva di un 'coinvolgimento coordinato' di capitale o lavoro altrui da accertare di volta in volta", perché, a prescindere dall'*intuitus personae* o dalla rilevanza primaria della prestazione personale del professionista, "il risultato produttivo... può essere o meno influenzato dalla quantità e dalla qualità dei fattori (capitale e lavoro)" da esso impiegati(54). Tra i molteplici indirizzi affiorati nella giurisprudenza tributaria, la Cassazione ritiene dunque più conforme alla *ratio* dell'irap quello secondo il quale essa si applica quando il lavoratore autonomo "si avvalga di una significativa o non trascurabile organizzazione di mezzi od uomini in grado di ampliarne i risultati profittevoli, atteggiandosi come contesto potenzialmente autonomo rispetto all'apporto personale rivolto ad un ruolo di indirizzo, coordinamento e controllo", non invece quando egli "operi con un minimo di mezzi materiali ma senza l'ausilio di dipendenti, collaboratori e procuratori di ogni tipo, esterni od interni e consistenti beni strumentali"(55).

Conseguentemente la soggezione all'imposta significherebbe anche per i professionisti l'ipotesi ordinaria, normale, risultando nella realtà un caso eccezionale la mancanza di qualsiasi apparato produttivo: per questo il legislatore ha inserito i lavoratori autonomi tra i soggetti passivi(56).

E' il momento questo in cui, si inserisce il contributo specifico ed originale della Suprema Corte alla collocazione concettuale della questione. Essa individua la struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo in un "complesso di fattori...", che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo *know-how*, giustificando pertanto la soggezione ad irap appunto con l'esistenza di "un *surplus* di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista nelle incombenze ordinarie": in altri termini, mentre "la ricchezza prodotta dall'impiego coordinato delle

proprie facoltà mentali, attitudini e spirito di iniziativa costituisce profitto esclusivamente derivante dalla capacità del professionista che come tale non può essere ritassato dopo aver scontato l'Irpef quale reddito di lavoro autonomo", ad essere colpito dall'imposizione sarebbe "l'incremento potenziale, o *quid pluris*, realizzabile rispetto alla produttività autoorganizzata del solo lavoro personale" grazie ad "un'organizzazione di capitali o lavoro altrui affiancata al lavoratore autonomo ma da lui distinta (sia sostituibile o meno) e che interagisce nella produzione del profitto riconducibile all'organizzazione in quanto tale e non al singolo suo componente"(57).

La ragion d'essere del requisito si regge pertanto sull'idoneità di una tale organizzazione a potenziare la capacità produttiva del lavoratore autonomo, diversamente dai mezzi costituenti "mero ausilio della sua attività personale", dei quali abitualmente disporrebbero anche i lavoratori dipendenti o i collaboratori(58).

Anche la tassazione irap delle attività professionali sarebbe, così, ricongiungibile al "coordinamento, organizzazione e disponibilità dei fattori di produzione", in quanto sintomatico di una capacità contributiva "separata ed autonoma", derivante dalla capacità produttiva dell'organizzazione, "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella personale del professionista: quest'ultimo sarebbe perciò colpito in ragione di un "fatto economico diverso dal reddito", in quanto autore delle scelte da cui deriva la ripartizione della ricchezza prodotta(59). Naturalmente, dunque, dell'organizzazione deve essere "responsabile, in qualsiasi forma, lo stesso professionista (il che porta ad escludere dall'area dell'imposizione tutte quelle ipotesi in cui egli sia inserito in una struttura organizzata da altri nel proprio interesse)"; ed essa deve comportare "l'utilizzo di beni strumentali mobili (diversi dagli strumenti indispensabili per l'esercizio dell'attività) o immobili (ad esempio, lo studio professionale), a qualsiasi titolo posseduti e/o di lavoro altrui (non necessariamente nella forma del lavoro dipendente), organizzati in modo da accrescere in modo apprezzabile la capacità di guadagno del lavoratore autonomo"(60). La valutazione del giudice deve essere di tipo qualitativo, perché ha rilevanza solo se un'organizzazione di questo tipo esista o no, non consentendo la lettera e la *ratio* della norma di escludere la tassazione allorché gli elementi che la compongano siano quantitativamente esigui(61).

Secondo la Corte di cassazione, pertanto, il giudice di merito dovrebbe escludere la sussistenza del requisito quando risulti (con onere probatorio a carico del contribuente, nelle controversie di rimborso) che l'organizzazione predisposta dal professionista "abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento (in genere pochi mobili d'ufficio, fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura)": in altre parole, mancando "dipendenti c/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo", la Commissione tributaria potrà ricavarne "un quadro affidabile di esercizio della professione che induca una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socioeconomica" e induca a riscontrare l'assenza di una 'organizzazione produttiva' tassabile ai fini Irap"(62). Pertanto, la Suprema Corte, per un verso, enuncia criteri generali per le valutazioni discrezionali dei giudici di merito, con formule tali da non escludere la possibilità che essi, purché congruamente motivando, ritengano insufficienti gli elementi sopra indicati, ai fini di un corretto inquadramento dell'esercizio professionale; per altro verso, offre pure suggerimenti particolareggiati. p. es., sembra configurare l'autonomia organizzativa il possesso di un immobile adibito in via esclusiva a studio, poiché solo con riferimento ai beni mobili la Commissione tributaria è invitata a valutare se siano unicamente quelli indispensabili per poter svolgere l'attività(63); hanno rilevanza nella valutazione pure i costi deducibili in quanto relativi all'uso di beni non di proprietà, ossia "i canoni di locazione finanziaria e non", od a prestazioni di lavoro autonomo ricevute, cioè i "compensi comunque elargiti a terzi"(64). La Corte di cassazione invita dunque i giudici tributari a soffermarsi sulla sostanza, cioè sulla possibilità di organizzare un apparato di persone e/o mezzi materiali anche attraverso rapporti di prestazione di servizi con soggetti formalmente indipendenti e contratti che non diano il possesso dei beni strumentali.

Un orientamento interpretativo così prestigioso è di certo designato a plasmare il "diritto vivente": per questo, sul piano pratico, lo spazio del dubbio applicativo dovrebbe ridursi ai lavoratori autonomi privi di

dipendenti o collaboratori, occorrendo solo in tali casi valutare se i beni e servizi da essi utilizzati siano indispensabili per esercitare l'attività, oppure idonei ad incrementare in modo apprezzabile la "capacità di guadagno", rispetto alla produttività del semplice lavoro personale. Quest'ultimo criterio, in sé considerato, sembra tanto generico da consegnare uno spazio amplissimo alle discrezionali valutazioni dei giudici di merito: tuttavia, i criteri di massima indicati da alcune sentenze, con riferimento all'impiego di certi tipici elementi di organizzazione, parrebbero idonei a chiarire l'intassabilità di buona parte delle situazioni più frequenti. D'altro lato, se la Suprema Corte avesse dato rilievo solo al lavoro altrui, si sarebbe potuta aprire un'breccia all'elusione mediante la sostituzione dell'apporto di dipendenti o collaboratori, addetti ad una significativa organizzazione materiale, con dei servizi economicamente equivalenti prestati da imprese o altri lavoratori autonomi. Pertanto, sembra conveniente lasciare alla Commissione tributaria la possibilità di distinguere anche in tali casi l'autonoma organizzazione.

Probabilmente questa giurisprudenza porta a risultati interpretativi anche condivisibili, nel momento in cui designa come caratterizzante la sussistenza di elementi (lavoro altrui o beni significativi) che rendono necessario lo svolgimento da parte del titolare di un'opera di coordinamento, distinta dall'esplicazione delle sue capacità professionali, e per converso incrementano la possibilità di produrre beni o servizi rispetto all'ipotesi in cui egli si limitasse a "far da sé".

La Suprema Corte non sembra invece del tutto convincente quando tratta dei principi su cui dovrebbe fondarsi questa interpretazione.

Primariamente non sembra che Corte cost. n. 156/2001 intendesse la propria lettura dell'art. 2 come necessaria ad evitare l'incostituzionalità di esso. Quella sentenza ha risolto la questione relativa all'irragionevolezza dell'equiparazione tra attività imprenditoriali e professionali, ritenendola "pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva" quando entrambe siano autonomamente organizzate, ed osservando che, qualora il lavoro autonomo non lo fosse, perché svolto "in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui", mancherebbe il presupposto stesso dell'irap. La Corte non ha dunque vagliato esplicitamente la possibilità di conferire all'autonomia organizzativa significati differenziati, anch'essi compatibili con la Costituzione.

La mancanza di un chiarimento da parte della Corte costituzionale sulle ragioni della sua lettura del requisito è tanto più significativa considerando come la Sezione tributaria insista sul differente significato di esso per le attività di impresa e per quelle di lavoro autonomo, dando corpo bensì uno spunto tratto dalla sent. n. 156/2001, ma tralasciando come essa considerasse legittima la tassazione proprio in quanto colpiva "ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale", sottintendendone, l'omogeneità di contenuto. Anche sotto l'aspetto testuale, del resto, pare che l'escludere una valutazione in concreto sulle modalità organizzative delle attività d'impresa significhi comprimere la portata normativa dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, in un modo non molto diverso da quello rigettato dalla giurisprudenza in discorso, riguardo alle attività di lavoro autonomo. In realtà, il substrato dell'attestata distinzione sembra posarsi su di un'identificazione delle attività d'impresa esplicitamente collegata a concetti privatistici: criterio interpretativo quanto meno discutibile, dal momento che sovrappone alla formula dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997 non già le distinzioni risultanti dalle regole irpef richiamate dai successivi artt. 3 e 10, comma 5, D.Lgs. n. 446/1997, ma quelle proprie di un sistema ove i confini tra i concetti non sono gli stessi (65). La Cassazione, non ha voluto intendere la regola sul presupposto irap secondo le motivazioni a suo tempo usate ai fini dell'ilor, ma avrebbe potuto dare rilievo anche all'autonomia di esso dalle nozioni civilistiche di impresa e di professione. Proseguendo su questa linea, sarebbe naturale concludere che un'attività qualificata come d'impresa ai fini delle imposte sui redditi vada considerata invece di lavoro autonomo ai fini irap, qualora non presenti i requisiti di cui all'art. 2082 c. c. o più semplicemente sia svolta senza impiego di lavoro altrui e di un apparato di mezzi significativo: ma questo ragionamento parrebbe non solo, avviluppati su se stesso dal punto di vista concettuale, ma suscettibile anche di creare ulteriori complicazioni.

Molto più pacifico attenersi alla visione unitaria dell'art. 2, D.Lgs. 446/1997.

Poco convincenti sono anche le dichiarazioni per cui l'irap avrebbe

natura patrimoniale, o sarebbe possibile la produzione di un "valore aggiunto" solo grazie all'organizzazione, sussistendo altrimenti un semplice reddito di lavoro autonomo, la tassazione del quale creerebbe un'incostituzionale disparità di trattamento rispetto ai dipendenti o collaboratori, secondo i principi enunciati da Corte Cost. n. 42/1980. Se questi ultimi assunti sono certamente ancora validi, non sembra però dimostrato che l'organizzazione rilevi in quanto patrimonio, che il valore aggiunto sia "qualcosa di più" del reddito, o che la *ratio* dell'irap sia legata alla maggiore capacità contributiva espressa da certi tipi di reddito rispetto ad altri, sulla quale si è basata la giurisprudenza costituzionale sull'ilor. Trattandosi di una semplice differenza tra *input* ed *output*, il valore aggiunto può esserci anche senza reddito e, da un punto di vista economico, anche senza organizzazione. E' una preferenza del legislatore quella di colpire il valore aggiunto quando sia conseguenza dell'organizzazione, prevedendo l'applicabilità dell'irap solo ad attività autonomamente organizzate: ma in tal caso, a parte la deduzione di cui all'art. 11, comma 4 *bis*, D.Lgs. n. 446/1997, è colpita anche la quota di valore della produzione netta corrispondente al reddito (non solo professionale, bensì anche d'impresa). Infine, l'indeducibilità delle remunerazioni ai lavoratori fa sospettare che nella *ratio legis* il prelievo sia destinato a colpire, pur in modi diversi, anche gli arricchimenti dei medesimi.

Concludendo, confermato che la Sezione tributaria pare aver prodotto dei criteri ragionevoli per l'applicazione del tributo in base ai quali dovrebbe consolidarsi un accettabile "diritto vivente", la giustificazione di essi necessita, invece, probabilmente, di approfondimenti.

In ossequio alla giurisprudenza della Sezione tributaria, in definitiva, l'autonomia organizzativa si presenta allorché i fattori produttivi "sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale", vale a dire di "ampliarne i risultati profittevoli" apparendo possibile "un *surplus* di attività agevolata dalla struttura": Il valore aggiunto si identificherebbe di conseguenza con "l'incremento potenziale, o *quid pluris*, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale" (66). Ecco che l'autonomia organizzativa determinerebbe una dilatazione, a fronte del lavoro personale, della produttività e dunque della portata di cessioni, nonché prestazioni effettuabili.

Posto che il legislatore reputi l'attività quale sintesi complessiva degli apporti dei vari fattori produttivi realmente in essa utilizzati, sembrerebbe illogico rispetto a tale concetto "globale" isolare poi, le componenti esecutive dall'ambito gestionale, lasciando che l'applicabilità dell'irap dipenda solo dalla possibilità del non coinvolgimento personale del titolare in mansioni "operative". Meglio ancora, non pare persuasivo attribuire all'art. 2, D. Lgs. n. 446/1997 il significato secondo cui l'attività debba essere autonoma rispetto al suo stesso organizzatore, essendo il lavoro gestionale una componente essenziale della medesima attività.

Sarà necessario a questo punto, soffermarsi sulla natura del potere di operare le scelte organizzative appartenenti all'attività.

E' opportuno, senza dubbio, allo scopo di qualificare meglio il senso di quell'attività gestionale che si è detto essere imprescindibile per l'autonomia organizzativa, guardare ai profili oggettivi, osservando, per una maggiore comprensibilità, l'ipotesi di svolgimento di essa da parte del titolare. La sostanza del suo apporto è rappresentata da una serie ininterrotta di atti ed operazioni intesi ad acquisire l'*input* ed i fattori in concreto necessari, ad integrarli ed a collocare l'*output* sul mercato, il tutto nel miglior modo concretamente possibile, affinché l'attività si adatti ad ogni cambiamento della situazione interna e del "contesto economico" nel raggiungere gli obiettivi ad essa assegnati (p. es., la massimizzazione del profitto). Invece, i singoli apporti degli altri fattori si risolvono nella messa a disposizione del titolare dell'attività di energie lavorative (per un lavoro materiale o intellettuale) o di capitali, verso un corrispettivo predeterminato (oppure, quando provengano dai soci o da rapporti associativi, verso la partecipazione agli auspicati profitti) e restano legati al rapporto contrattuale su cui si fondano, finché questo non sia eventualmente rinegoziato. D'altra parte, anche quando il titolare impiega il proprio lavoro personale per eseguire le prestazioni richieste dai clienti, questo apporto sembra rimanere pur sempre da un punto di vista concettuale scindibile dall'opera gestionale, ricadendo tra i fattori produttivi "organizzati" dal medesimo.

In tale opera gestionale, nel suo dinamico equilibrio interno e negli

interscambi con il sistema economico, diventa quindi, intercettabile la "dimensione interiore" del concetto di autonomia organizzativa, presupposto della quale è la sagoma "esteriore", costituita dalla non soggezione a direttive altrui. Entrambe contribuiscono a manifestare l'essenza dell'attività "autonomamente organizzata" ed a mostrare perché il valore aggiunto prodotto sia attribuibile non ai singoli apporti di fattori, ma in modo complessivo all'attività, intesa come sintesi di questi ultimi, guidata "dall'interno" dal lavoro gestionale.

Quanto sopra esposto porta ad enucleare l'essenza della "produzione autonomamente organizzata" consistente nella possibilità di adattare continuamente alle sollecitazioni dell'ambiente economico lo svolgimento della sequenza di atti in cui l'attività si materializza, in particolare le scelte inerenti all'acquisizione di materie prime, beni e servizi intermedi e fattori produttivi, all'impiego di essi, nonché alle cessioni e prestazioni mediante le quali è collocato l'*output*, in modo da continuare a realizzare con efficacia gli obiettivi prefissati. Questa impostazione pare altresì soddisfare il requisito posto dal delegante, per cui l'attività deve essere organizzata per la produzione di servizi e non per la semplice "prestazione" di questi ultimi, che sono stati intesi nel senso della necessità di un'attività oggettivamente adatta ad eseguire una serie indeterminata di incarichi: pur in mancanza di lavoratori, l'apparato preordinato deve essere tale da consentire di "porsi sul mercato", non semplicemente di adempiere a una o più specifiche richieste di prestazione.

Invero, anche se tale possibilità è connaturata nella natura dinamica del nozione di *business*, dal quale l'irap trae la sua remota ispirazione, nei diversi casi concreti chi svolge l'opera gestionale può utilizzarla in modo più o meno idoneo, ma il legislatore tributario ne ammette l'esistenza allorché sia realizzato un risultato per lo meno superiore alla copertura dei costi dell'*input*. Pertanto, le attività "autonomamente organizzate" sono considerate capaci di subire una tassazione sul valore aggiunto prodotto perché il legislatore vede in quest'ultimo, non tanto una "ricchezza" in senso statico, quanto piuttosto la manifestazione di una potenzialità economicamente rilevante, la quale dovrebbe porre in grado di sostenere anche il "costo fiscale" rappresentato dall'irap(67). L'autonomia organizzativa dovrebbe consentire, in altre parole, di rinegoziare i rapporti con i fornitori, i lavoratori ed i finanziatori, innalzare i prezzi dell'*output*, cercare altri clienti, costruire nuove idee per incrementare la produttività: di far sì, in definitiva, che tutte le iniziative che si possano in atto. La capacità contributiva si concretizza così nel suo significato più elementare, come attitudine a far fronte all'onere tributario.

In sostanza, a ben guardare, l'attività autonomamente organizzata produttiva di valore aggiunto è assunta a presupposto del tributo perché, il legislatore ritiene, manifesti una idoneità a reagire al peso del contesto economico, tale da consentire di reggere il gravame di un prelievo determinato in una (piccola) percentuale del valore medesimo, raccogliendo le risorse necessarie.

In questo sfondo, l'essenza dell'attività autonomamente organizzata non dimora in certe caratteristiche dell'organizzazione, come l'idoneità di essa ad operare anche in assenza del titolare, bensì nello svolgimento di un'attività "gestionale", cioè "organizzativa". Quindi, la non soggezione ad irap delle attività professionali (ed evidentemente anche d'impresa) non autonomamente organizzate parrebbe spiegarsi in quanto il legislatore non ravvisa in esse la componente "gestionale", cui si collega tale vocazione alla contribuzione, e nei corrispettivi ottenuti da chi le esercita non vede la "nuova ricchezza prodotta" costituente oggetto del prelievo, ma il semplice valore di scambio di un "mero lavoro" (ancorché autonomo) prestato a favore dei committenti. Quanto detto vale anche quando siffatta conversione di forza lavoro in denaro, concretamente, offra una remunerazione più alta di quella ottenibile inserendo le medesime energie lavorative in un'organizzazione altrui: se infatti, il legislatore ritiene che, per definizione, il contributo di un dipendente o collaboratore da solo, sia insufficiente a "creare valore", sarà "non autonomamente organizzata" anche l'attività di un professionista o di un imprenditore che non si differenzi da quella tipica dei dipendenti o collaboratori sotto il profilo dei contenuti sostanziali (come sembra argomentare anche la giurisprudenza della Suprema Corte).

Nel riferimento fatto all'attività "gestionale" certo, risuona la difesa dottrinale dell'irap collegata al "potere di comando" sui fattori della produzione ed alla conseguente disponibilità, pur non inquadrabile in

termini patrimoniali, di beni e prestazioni economicamente valutabili. Alla luce di quanto, sino ad ora, tratteggiato, in effetti, non hanno rilievo i diritti sui singoli beni e servizi acquisiti, ma la possibilità di decidere sul funzionamento dell'attività nella sua organicità. Resta comunque, palese che il presupposto dell'irap, a differenza del reddito o del patrimonio, non dia luogo di per sé ad una disponibilità economica da cui poter attingere la somma dovuta a titolo di imposta, perché, se la parte del valore aggiunto destinata a lavoratori e finanziatori non può essere decurtata senza il loro consenso, il prelievo graverà in realtà sul soggetto passivo, cioè sugli utili, e in mancanza sul suo patrimonio. La capacità di "organizzare l'attività" in modo da fronteggiare al peso dell'irap, senza rinunciare definitivamente agli obiettivi prefissati, significa, come rilevato dalla Sent. n. 156/2001, fiducia del legislatore sulla possibilità di traslazione in avanti o all'indietro, ovvero di consolidamento della produttività o dei guadagni in misura sufficiente a quello scopo. In ogni caso, si tratta di volgere, al fine di pagare l'ira, certe possibilità economiche le quali sarebbero state altrimenti sfruttabili per arricchire il soggetto passivo.

Appare, dunque, probabile, sussistano ragioni sufficienti per assumere come *ratio legis*, detta giustificazione, ai fini dell'interpretazione dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997. Difatti, identificata l'essenza dell'attività "autonomamente organizzata" nell'opera gestionale, la valutazione cui si riferisce la giurisprudenza costituzionale sulla presenza in concreto di un'organizzazione "di capitali o lavoro altrui", sviluppata da quella di legittimità nella verifica sull'impiego "non occasionale di lavoro altrui" ovvero di "beni strumentali eccedenti le quantità che secondo *l'id quod plerumque accidit*, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio" della professione, pare sia da intendere come un accertamento sugli elementi di fatto in grado di dimostrare la presenza di quell'opera organizzativa. Non, dunque, perché la ricchezza consista in un'organizzazione "di persone o di beni", ma ai fini di un accertamento sulla componente "gestionale" dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, in base alle regole di esperienza che la fanno apparire necessaria per potersi avvalere dei fattori produttivi in concreto utilizzati. Una prima appendice delle conclusioni sino ad ora raggiunte sull'opera gestionale come nucleo essenziale dell'attività autonomamente organizzata, è che per realizzare il presupposto dell'imposta non appare necessaria la presenza di una combinazione di più fattori produttivi, tutti provenienti da terzi. Certamente, il coordinamento di lavoro altrui e di capitali propri o di terzi (siano essi investiti in beni strumentali, in altre componenti dell'apparato tramite cui si svolge l'attività o nella copertura delle spese correnti) rappresenta una consueta esternazione dell'autonomia organizzativa, ma non imprescindibile: come si è detto, la stessa giurisprudenza della Sezione tributaria della Cassazione ammette la possibilità che sia applicabile l'irap anche quando il titolare operi soltanto con mezzi e lavoro propri. (68)

Sostanzialmente, la presenza anche di un solo dipendente o collaboratore è sufficiente a ritenere realizzata l'autonomia organizzativa, perché il titolare deve svolgere una pur elementare attività di "gestione" del lavoro di questi.

Nel caso, invece, in cui l'attività sia svolta senza avvalersi di lavoro altrui, il riconoscimento dell'autonomia organizzativa è assai più complicato. Chi possa contare solo su se stesso non avrà in genere l'incremento della produttività del suo lavoro che gli sarebbe consentito dall'ausilio di dipendenti, ma non si può escludere *a priori* la possibilità per un singolo individuo di trarre dall'organizzazione efficiente di un cospicuo apparato di benefici qualitativamente comparabili, operando sul mercato in modo "attivo" e programmando i vari aspetti della sua attività, in modo da far fronte agli obblighi conseguenti alla stessa e quindi al peso dell'irap. D'altronde, ai fini del presupposto rileva la potenzialità, insita nell'organizzazione, di incrementare i proventi ottenibili dall'attività, non il concreto conseguimento di un certo risultato quantitativamente significativo (il valore aggiunto, infatti, sussiste anche se sia appena superata la soglia della copertura dei costi di materie prime e beni e servizi intermedi). Sebbene in varie interpretazioni giurisprudenziali e dottrinali del requisito di autonomia organizzativa si colga l'intento di non assoggettare ad irap situazioni economicamente marginali, l'aver ravvisato come base del requisito medesimo la "gestione di fattori produttivi" impone di attenersi a tale impostazione di tipo qualitativo nel riflettere sui criteri per l'accertamento di quell'elemento della fattispecie.

4) Considerazioni conclusive

Come si è visto, la giurisprudenza di legittimità fa riferimento alla presenza di un apparato che vada oltre i beni strumentali ordinariamente necessari all'esercizio della professione, perché i professionisti non si dovrebbero considerare autonomamente organizzati finché utilizzino mezzi costituenti un semplice ausilio dell'attività personale, dei quali dispongono abitualmente anche i lavoratori dipendenti. Invero, allorché ad un dipendente sia necessario un bene strumentale per fornire la sua prestazione di lavoro, dovrebbe essere l'organizzatore dell'attività a metterglielo a disposizione; parimenti, un collaboratore coordinato e continuativo deve operare "senza impiego di mezzi organizzati", ai sensi dell'art. 50 lett. e) bis t.u.i.r.: dunque, a chi presta lavoro nell'organizzazione altrui non è richiesto altro impegno, appunto perché sta all'imprenditore o professionista apprestare quanto occorre per rendere utile quell'energia lavorativa. Sembra, dunque, che i beni strumentali di entità non superiore alla soglia minima non configurino l'autonomia organizzativa non già perché non basterebbero a differenziare il lavoro autonomo da quello dipendente piuttosto in quanto non richiedano, concretamente, un impegno gestionale.

Infatti, avendo inteso l'autonomia organizzativa come sintesi delle attività esecutive e dell'attività gestionale, nel caso di un soggetto passivo operante senza dipendenti né collaboratori, quest'ultima sembra individuabile laddove, egli non si limiti ad utilizzare strumenti di lavoro, ma si avvalga di un sistema di beni così articolato da richiedere un impegno preciso per "organizzarlo".

Occorre, insomma, verificare in concreto se l'opera svolta si riduca all'esplicazione di un "mero lavoro", semplicemente scambiato con il relativo compenso, ovvero se sussista, a monte delle prestazioni rese ai committenti, una componente di "lavoro gestionale" mediante la quale il titolare riesca ad migliorare i risultati ricavabili dallo sfruttamento delle proprie capacità professionali: un'attività "organizzativa", in definitiva, simile a quella che potrebbe effettuare un terzo il quale lo assumesse come dipendente. In via esemplificativa, sembrerebbero indizi rilevanti di una siffatta attività "gestionale" iniziative pubblicitarie o altre azioni nei confronti del "mercato", volte ad acquisire clientela, ad indurre i possibili committenti ad entrare in concorrenza tra loro per accaparrarsi i servizi dell'esercente l'attività, e così via. Si può pensare a pittori o scultori che organizzino in proprio delle mostre, rispetto a chi si limiti a contattare galleristi, ad attori di una certa notorietà che si avvalgano delle prestazioni professionali di "agenti" per trovare ingaggi, rispetto a figuranti o comparse costretti a far la fila davanti ai teatri di posa, ecc. Ai fini pratici, l'assenza di dipendenti e di un apparato di beni significativo pongono al riparo dal prelievo non solo figure marginali come i praticanti degli studi professionali, i giovani professionisti operanti a fianco di un collega affermato, gli ausiliari del commercio privi di strutture, ma tutti coloro per i quali l'Amministrazione finanziaria non riesca a dimostrare l'effettuazione di iniziative peculiari, intese a "gestire" la capacità di lavoro personale, in modo da incrementarne i proventi. Queste fattispecie, sembrano intercettabili soltanto in casi rari, di situazioni socialmente "appariscenti", del tutto differenti da quelle dei professionisti marginali cui ha riguardo la giurisprudenza della Sezione tributaria. L'applicazione di un simile criterio richiede certo una delicata valutazione sui singoli casi concreti, ma esso è necessario come "regola di chiusura", in una logica antielusiva, per prevenire l'aggiramento del prelievo mediante un comportamento ingegnosamente soggettivo laddove l'attività abbia un tale sviluppo da richiedere naturalmente un'organizzazione di mezzi e dipendenti.

Nella stessa logica, sembra che il "potere sui fattori produttivi" e l'attività "gestionale" vadano riconosciuti per il loro significato sostanziale: p. es., di fronte alla possibilità di ottenere la disponibilità di un'organizzazione di mezzi stipulando contratti con soggetti indipendenti, non sarebbe coerente consentire l'elusione del prelievo a chi si avvalga in tal modo di dipendenti e beni strumentali altrui, conseguendo benefici equivalenti sul piano economico a colui il quale li "organizzi" in proprio. Che nella *ratio* dell'irap l'organizzazione non sia composta soltanto da fattori "propri" emerge, per esempio, dalla disciplina del distacco di personale di cui all'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, laddove l'opera dei dipendenti di un altro soggetto rileva ai fini del valore aggiunto prodotto dal soggetto che se ne avvale.

In conclusione: un imprenditore individuale o un professionista è soggetto ad irap in presenza di dipendenti o collaboratori, ovvero di beni

strumentali significativi, tali da configurare una "organizzazione" la quale richieda una "gestione". Sul piano probatorio, se l'Amministrazione finanziaria afferma la sussistenza di quest'ultima circostanza per recuperare un'irap che asserisca evasa, dovrà semplicemente dimostrare quali beni siano impiegati dal soggetto passivo, argomentando in base all'id *quod plerumque accidit* l'esigenza rispetto agli stessi di un'attività "gestionale". Per dimostrare la soggezione ad irap di chi si avvalga invece solo della propria capacità di lavoro e di beni non "organizzati", o comunque non idonei ad una "produzione", l'Amministrazione dovrà evidenziare la sussistenza di condizioni eccezionali, tali da rendere comunque quell'attività "autonomamente organizzata", in forza, per esempio, di una particolare notorietà che consenta di godere di una posizione "attiva" nel mercato.

Se invece è il contribuente a chiedere il rimborso dell'irap, come affermato dalla Suprema Corte(69), toccherà a lui dimostrare che il versamento fosse indebito, perché non ha dipendenti o collaboratori, né beni strutturali tali da richiedere una "gestione". Ciò nondimeno, anche la sussistenza di lavoro altrui o capitali non elimina teoricamente, la possibilità per il titolare di provare che l'attività non sia autonomamente organizzata sul piano "esterno" a causa, di vincoli contrattuali di esclusiva e di non concorrenza, tali da sottrargli ogni spazio di autonoma decisione

Note

(1) andrea fedele, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. Dir Trib.*, 1998, 453 s.

(2) I. castaldi, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156*, *Rass trib*, 2002, 878 ss.

(3) In questo senso può essere intesa la Relazione governativa al D. lgs n. 137/1998, laddove precisa che scopo dell'introduzione di tale requisito fosse di rendere più chiaro il motivo della concentrazione del prelievo sui soggetti passivi già individuati dall'art 3 e dell'inapplicabilità dell'irap alle attività dei loro dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi.

Relazione governativa e pareri della Commissione sono tratte dal sito internet di quest'ultima, www.camera.it/_bicamerale/fiscale/home.htm.

(4) Così f. brighenti, *L'Irap falciata dalla Corte europea e dalla Cassazione. Storia di un'imposta tra caporali del diritto, trac cartisti e acrobazie pan fiscaliste*, in *Boll.trib.*, 2004, 1630.

(5) Per individuare la volontà del legislatore storico, ci si può riferire alla Relazione al Disegno di legge n.2372 del 1996, pubblicata nel sito Internet del Parlamento, www.parlamento.it/leg/13/Bgt/Schede/ddliter/2565.htm.

Va ricordato che l'imposta regionale sulle attività produttive, le cui linee essenziali erano state anticipate nelle comunicazioni alle Camere sul programma in materia fiscale del primo Governo Prodi, iniziò il suo iter parlamentare con il Disegno di legge governativo presentato alla Camera nella seduta del 30 settembre 1996, Atto camera n. 2372, *Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*. I principi e i criteri direttivi relativi alla disciplina del tributo, erano contenuti nell'art. 74 (Delega per il riordino della finanza regionale e locale), primo del Capo V (disposizioni in materia di federalismo fiscale), ed erano già corrispondenti a quelli ritrovati, poi, nella L. delega n. 662/1996. Nell'iter del disegno di legge infatti, il nucleo essenziale della riforma fu salvaguardato, nonostante lo stralcio di innumerevoli parti del testo originario e la concentrazione delle disposizioni residue, sino ad arrivare a tre corposissimi articoli, di tal che sarebbe stata possibile l'approvazione con voto di fiducia.

Il testo risultante dallo stralcio fu approvato dalla Camera il 14 novembre 1996 come Atto 2372-BIS, e trasmesso all'altro ramo ove divenne l'Atto Senato 1704, nel quale la disciplina dell'imposta era contenuta nell'articolo 63; approvato con modificazioni il 18 dicembre 1996, il testo trasmesso alla Camera assunse il numero 2372-BIS-B e fu da questa approvato definitivamente il 21 dicembre 1996, divenendo la Legge n. 6621 del 23 dicembre 1996.

(6) Nel senso invece che non vi sia "sostanziale differenza" tra l'autonoma organizzazione costituente presupposto dell'irap e "la

nozione di organizzazione funzionalmente autonoma intesa come generatrice di reddito di impresa", m. a. grippa salvetti, L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap: profili di illegittimità costituzionale con riferimento agli esercenti arti e professioni, in Boll. trib., 1998, 1687, la quale afferma che l'imposta "dovrebbe colpire solo le organizzazioni delle imprese medio grandi, quelle funzionalmente autonome, per intenderci, escludendo i piccoli imprenditori e gli esercenti arti e professioni" (p. 1686). L'A. tuttavia sembra interpretare il D.Lgs. n. 446/1997 nel senso della tassabilità di un lavoratore autonomo senza dipendenti, la quale però "potrebbe portare alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'Irap... in quanto l'organizzazione della loro attività non è 'autonoma' come richiesto dalla legge, ma strumentale all'attività del lavoratore" (p. 1687).

(7) Cfr. r. schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in m. niccinesi, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 777. Nel senso della sufficienza dell'auto-organizzazione, cfr. anche A. FEDELE, *Prime osservazioni*, cit., 457; F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in *Enc. dir., Aggiornamento, V*, Milano, 2001, 661, secondo il quale tale auto-organizzazione, considerata idonea a realizzare il presupposto, si avrebbe anche nel caso di impiego come fattore produttivo della sola capacità di lavoro del soggetto passivo; G. MARONGIUIA. BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario. Appendice*, Padova, 2001, 499; G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione*, in *Rass. trib.*, 2002, 373 s., secondo il quale l'autonomia ha "una connotazione negativa, nel senso che non rileva l'esercizio di una attività nell'ambito di una organizzazione altrui; non vale invece al fine di richiedere che vi sia una organizzazione ulteriore rispetto alla capacità di lavoro del soggetto"; A. BODRITO, *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 477 ss., secondo il quale l'Irap colpisce la remunerazione dei fattori produttivi e quindi presuppone un'organizzazione dei medesimi, ma questa può avere ad oggetto anche il solo lavoro proprio del titolare; pertanto, l'autonomia dell'organizzazione indica che sono utilizzati mezzi non integrati nell'organizzazione di altre attività, condizione necessaria perché essi abbiano "impersonale rilevanza" (In., *op. cit.*, 480). Osserva, che la soggezione ad Irap pur in assenza di organizzazione discendeva *de plano* dal testo dell'art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997 come pacificamente interpretato. G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Il fisco*, n. 25, 2001, 8723.

(8) Così, r. schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in m. niccinesi, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999.

(9) Di diverso avviso, nel senso cioè che con il D. Lgs. N. 137/1998 il presupposto fosse stato riportato a quanto indicato nella delega, m. a. grippa salvetti, *L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap*, in *Boll. trib.*, 1998, 1686.

(10) Circ. n. 141/E, par. 1.2.

(11) Citati, parr. 9.2, 10.1 e 11 di Corte cost. n. 156/2001.

(12) Cfr. in senso conforme M. BASILAVCCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. Trib.*, 2002, 312, che classifica pertanto la sentenza come correttiva; G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2002, 362 e 368 ss., ove riferimenti alla dottrina costituzionalista sui temi; M. PROCOPIO, *L'oggetto dell'Irap*, Padova, 2003, 150. Pur sembrando negare il carattere di sentenza interpretativa di rigetto, ritiene che la Corte abbia considerato la tassazione costituzionalmente legittima solo in presenza dell'organizzazione di capitale e lavoro altrui C. SALLUSTIO, *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. trib.*, 2002, 1303. Sottolinea come la sentenza sia priva di effetti vincolanti per l'interprete U. PERRUCCI, *L'Irap professionale nella giurisprudenza di merito*, in *Boll. trib.*, 2003, 578; r. schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive, profili sistematici*, Milano, 2007.

(13) Nel senso che si tratti di sentenza interpretativa di rigetto G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Il fisco*, 2001, (il quale però chiarisce che l'iscrizione a tale categoria dipende dall'emersione nella stessa di

un esplicito invito ai giudici affinché adottino una interpretazione..., che porti ad escludere l'applicabilità del tributo in tutti i casi di accertata assenza della 'autonoma organizzazione); F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'irap*, cit. nota 2; F. G. CORASANITI, *Irap: gli elementi della fattispecie imponible, la giustifica Costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 991 e 1008; F. brighenti, *L'irap è conforme alla Costituzione*, in *Boll. trib.*, 2001, 876; Id., *La Corte costituzionale esclude dall'irap i professionisti "non organizzati" (appunti a margine della sentenza 156/01 della Corte costituzionale)*, *ivi*, 2001, 893.

(14) Con l'ovvia invocazione di un intervento legislativo per superare incertezze e squilibri cfr. per tutti, a. di giovanni, *Imposta regionale sulle attività produttive, (irap)*, in *Enc. giur., Treccani, XVI*, Roma, 2002.

(15) Per questi aspetti, la sentenza è criticata unanimemente dalla dottrina: cfr. M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'irap*, cit., 315; G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali*, cit., 376 s., il quale giustamente osserva che la stessa Corte costituzionale aveva rilevato nella Sent. n. 42/1980 come il reddito d'impresa possa essere prodotto senza organizzazione di beni e/o persone; L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001*, cit., 879; A. COLLI VEGNARELLI, *Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Boll. trib.*, 2002, 887 s.; C. SALLUSTIO, *Il rimborso dell'irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1310 ss.; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'irap*, Milano, 2003, 270. note 115 e 116 e 272.

(16) Cfr. Agenzia delle Entrate, Risol. 31 gennaio 2002, n. 32, in *Corr. trib.*, 2002, 1172.

(17) Nel senso che vi sia un contrasto tra la Sent. n. 156/2001 e la Risol. n. 32/2002, E. DE MITA, *Fisco in fuorigioco nell'irap sugli studi. Consulta travisata*, in *Il Sole24 Ore del 31/1/2002*, 11, nonché in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 145; G. MARONGIU, *Organizzazione autonoma e libere professioni*, in *Corr. trib.*, 2002, 2690; A. BODRITO, *L'Agenzia delle entrate conferma l'imposizione a carico dei professionisti*, in *Corr. trib.*, 2002, 1113; L. CIOCCA, *I professionisti soggetti all'IRAP non diminuiscono ma aumentano le perplessità. Note in margine della risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 32/E del 31 gennaio 2002*, in *Boll. trib.*, 2002, 502 ss.; L. LEONI, *Irap, autonoma organizzazione, impresa*, in *Il fisco*, 2002, 1, 6834 s. Nel senso tuttavia che una lettura "ragionevole" della Sent. n. 156/2001 porterebbe a ritenere l'assenza di organizzazione riferita alle attività assimilate al lavoro autonomo all'art. 49, commi 2 e 3, t.u.i.r., sicché tutte le attività professionali di cui al comma 1 sarebbero soggette ad irap, cfr. C. PAPA, *Irap, professionisti e Corte costituzionale: un problema, probabilmente, ancora aperto*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 551 ss., spec. 558; Id., *Irap e attività professionali dopo la sentenza della CGCE*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1165 ss.

(18) Tra le prime sentenze commentate, v. Comm. Trib. I grado Trento, Sez. 1, 5 luglio/2 ottobre 2001, n. 101, in *Corr. trib.*, 2002, 162 ss., con nota di A. BODRITO, *Non è soggetto ad IR.AP il professionista privo di "autonoma organizzazione"*, in *Boll. trib.*, 2001, 1515, con nota di F. BRIGHENTI, *Prime pronunce sui professionisti esclusi dall'IRAP: una sentenza esemplare*; nonché, assieme a Comm. Trib. Prov. Piacenza, Sez. IV, 8/11 ottobre 2001, n. 49, Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. V, 14 novembre 2001, nn. 64, 65 e 66, Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. III, 18 ottobre/15 novembre 2001, nn. 93 e 94, Comm. Trib. Prov. Cagliari, Sez. V, 3/10 dicembre 2001, n. 729, in *Rass. trib.*, 2001, 347 ss., con nota di G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali*, cit.: Comm. Trib. Prov. Piacenza, Sez. IV, 6 febbraio 2002, n. 5, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 1054 ss., con nota di A. MAGISTRALE, *Ancora sul regime Irap delle prestazioni di lavoro autonomo professionale*; nonché, assieme alla cit. Comm. Trib. Prov. Parma. n. 93/2001, in *GT | Riv. giur. trib.*, 2002, 370 ss., con nota di A. LUCARELLI; *I requisiti per l'applicazione dell'IRAP ai professionisti*; Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. IV, 7 febbraio 2003, n. 91 e Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXV di Parma, 13 marzo 2003, n. 11, in *Corr. trib.*, 2003, 1717 Ss. con commento di A. BODRITO, *I professionisti sono sempre esclusi dall'IRAP?*; nonché in *Boll. trib.*, 2003, 552, con nota di V. FICARI, *Irap ed attività lavorative "protette" ed "auto-organizzate": le strade si*

separano, e in *Giur. imposte*, 2003, 917; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XV, 23 ottobre 2002, n. 120, in *Giur. imposte*, 2003, 239, con nota di F. ASTOLFI, *L'IRAP a carico dei professionisti nella giurisprudenza di merito*, e in GT I *Riv. giur. trib.*, n. 1/2003, 80 s., con nota di V. FICARI, *Brevi note su lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro autonomo coordinato e continuativo nel presupposto dell'irap*; Comm. Trib. Prov. Firenze, Sez. II, 6 marzo 2002, n. 9, in *Boll. trib.*, 2002, 715 con nota di S. SARDELLI, *Anche la Commissione tributaria provinciale di Firenze ritiene non dovuta l'IRAP da parte dei professionisti senza organizzazione*. Per una rassegna, comprendente anche sentenze pubblicate nella banca dati "servizio di documentazione tributaria" dell'Amministrazione finanziaria di seguito indicato come *Serv.doc.trib.*, v. P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 11, 1059 ss.

(19) Cass., Sez. trib., 7 ottobre 2004, n. 21203, in GT I *Riv. giur. trib.*, 2005, 21, con nota di A. BODRITO, *La prima pronuncia della Corte di cassazione sull'IRAP professionisti*".

(20) Cfr. per esempio Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. Parma, n. 11/ 2003, cit., relativa ad un geometra; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXV, 18 marzo 2003, n. 26, in *Serv. doc. trib.*, relativa ad un dentista; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXV, 2 aprile 2003, n. 320, in *Il fisco*, 2003, 1, 2823; Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez. XII, 20 maggio 2003, n. 5, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XV, 10 maggio 2005, n. 55, *ibidem*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XXVIII, 26 settembre 2005, n. 171, *ibidem*.

(21) Cfr. Comm. Trib. I grado Trento, Sez. II, 10 dicembre 2001, n. 83/2/01, in *Serv. doc.trib.*; Comm. Trib. Prov. Lucca, Sez. I, 13 dicembre 2001, n. 14, in *Il fisco*, 2002, I, 7718; Comm. Trib. Prov. Alessandria, Sez. VI, 12 dicembre 2001, n. 123, in *Il fisco*, 2002, I, 7718; Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XL, 22 marzo 2004, n. 92, *ibidem*, 2004, 1073, con nota di A. BODRITO, *IRAP: l'autonomia organizzativa nella giustizia d'appello e nuove questioni (relative a notai)*; Comm. Trib. Prov. Bologna, Sez. 1, 21 agosto 2003, n. 421, in *Il fisco*, 2003, 1, 5249, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Brescia, Sez. 1, 22 luglio 2003, n. 134 *ibidem*; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXIII, 9 febbraio 2005, n. 198, in *Serv. doc. trib.*

(22) Cfr. per tutte Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. XXII, 28 maggio 2003, n. 15, in *Il fisco*, 2003, I, 5102; Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. XXXIII, 28 febbraio 2005, n. 8, in *Serv. doc. trib.*

(23) Sul quale ci sia permesso il rinvio a R. SCHIAVOLIN, *Il presupposto e soggetti passivi*, cit., 376 s.: "notevoli analogie, anche se non piena sovrapposizione", ravvisa tra le due questioni m. c. fregni, *Questioni in tema di tassazione degli agenti di commercio*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 434 ss.; cfr. anche M. POLANO, *La rilevanza dell'organizzazione ai fini impositivi nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 208 ss.

(24) Cfr. per esempio Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXV, 3 novembre 2003, n. 34, in *Serv. doc. trib.*, relativa ad un rappresentante di commercio; *Id.*, 9 dicembre 2003, n. 39, relativa ad un artigiano termoidraulico, secondo la quale "l'entità dei beni strumentali e del lavoro dipendente è di dimensioni tali da non costituire la possibilità di dotare l'impresa del ricorrente di una organizzazione autonoma, tale da poter operare anche in assenza del fondamentale lavoro manuale e personale dell'artigiano"; Comm. Trib. Prov. Cagliari, n. 729/2001, cit., relativa ad un bar; Comm. Trib. Prov. Parma, tin. 93/2001 e 94/2001, cit., relative rispettivamente ad un rappresentante di commercio e ad una s.n.c. tra parrucchiere; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. VI, 6 giugno 2003 n. 15, in *Serv. doc. trib.*, relativa ad un agente di commercio (considerato svolgere "attività sostanzialmente intellettuale"); Comm. Trib. Prov. Bologna, n. 421/ 2003, cit., nel senso che "rileva non tanto la dimensione, anche se vasta dell'organizzazione, ma piuttosto la modalità del suo utilizzo e il ruolo ad essa attribuito dal titolare". Al contrario, sono stati considerati per definizione soggetti ad irap, in quanto svolgenti attività d'impresa, un commerciante all'ingrosso (Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXIV, 25 gennaio 2005, n. 151, in *Serv. doc. trib.*), ed un rappresentante di commercio (Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. III, 10 maggio 2005, n. 17, *ibidem*).

(25) Si fa l'esempio della tenuta di libri contabili, dei pagamenti di stipendi e contributi, della gestione di condomini (cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, 20 dicembre 2001, n. 278, in *Boll. trib.*, 2002, 556 e in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. I grado Trento, n. 101/2001, cit.: Comm. Trib. Prov. Brescia, n. 134/2003. cit.: Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. VII, 17 luglio 2003. n. 50. in *Il fisco*, 2003. I, 5234). Nel senso però che possa aversi autonoma organizzazione anche in assenza di dipendenti, "sussistendo beni strumentali particolarmente complessi e sofisticati", ovvero con "un solo dipendente che svolge funzioni sostanzialmente autonome e tecnicamente rilevanti", Comm. Trib. Prov. Firenze, Sez. XI, 3 luglio 2003, n. 77, *ibidem*.

(26) Cfr. per esempio Comm. Trib. Prov. Parma, n. 64/2001, cit; Comm. Trib. Prov. Aosta, Sez. IV, 6 novembre 2001, n. 34, in *Il fisco*. 2002, 1, 3 348 e in *Serv. doc. trib.* Comm. Trib. Prov. Terni, Sez. IV, 27 dicembre 2001, n. 288, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. V 20 dicembre 2001, n. 278, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Mantova, Sez. 1, 17 gennaio 2002, n. 98, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. VI, 28 febbraio 2002, n. 8, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Milano, 5 marzo 2002, n. 38, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Firenze, 9/2002, cit.; Comm. Trib. Prov. Piacenza, n. 5/2002, cit.; Comm. Trib. Prov. Lecco, Sez. III, 11 marzo 2002, n. 21, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. V, 25 marzo 2002, n. 96, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Parma, 10 aprile 2002, n. 19, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Como, 11 aprile 2002, n. 70, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Roma, 19 luglio 2002, n. 328, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. VI, 6 giugno 2003 n. 16, *ibidem* (che parla di "requisiti organizzativi di un certo respiro", di impiego di capitali e utilizzo di lavoro altrui "di una certa consistenza", di un "concetto di lavoratore autonomo, che potremmo qualificare come 'minore', laddove vi sia l'apporto predominante ed insostituibile del lavoratore medesimo"); Comm. Trib. Reg. Toscana, n. 91/2003, cit.; Comm. Trib. Prov. Siracusa, Sez. 111, 25 settembre 2003, n. 133, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 50/2003, cit., secondo la quale "si deve dare rilevanza all'organizzazione per l'esercizio professionale, solo quando, di fatto, incide in misura pari o superiore all'attività intellettuale; all'attività del professionista"; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXIII, 14 gennaio 2004, n. 62, in *Serv. doc. trib.*, che ravvisa "l'assenza di una struttura organizzativa di rilievo sia per l'irrelevanza dei cespiti ammortizzabili che per l'assenza di spese e costi di gestione significativi"; Comm. Trib. Prov. Verona, Sez. II, 21 marzo 2005, n. 49, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 1129 s., con nota di S. A. ZENATI, Divergenze sul presupposto oggettivo dell'irap, la quale ritiene rilevante l'organizzazione solo se incida in misura pari o superiore all'attività intellettuale; Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. III, 10 maggio 2005, n. 19, in *Serv. doc. trib.*, ove si considerano i beni impiegati da un fisioterapista determinanti nell'affiancare la potenzialità dell'organizzazione alla sua professionalità intellettuale; per la rilevanza anche delle spese per consumi, Comm. Trib. Reg. Umbria, 26 aprile 2005, n. 25, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Isernia, Sez. III, 19 gennaio 2006, n. 158, *ibidem*, ritiene mancante il presupposto laddove l'attività del titolare "sia prevalente rispetto all'organizzazione di mezzi o al concorso significativo di lavoro di terzi".

(27) Cfr. Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XXXIV, 2 febbraio 2005, n. 12, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XLI, 8 luglio 2005, n. 151, *ibidem*, la quale si riferisce alla mancanza di "attrezzature d'ufficio eccedenti quelle che si rinvergono nella normalità dei casi"; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. X, 27 ottobre 2004, n. 37, in *Boll. trib.*, 2005. 231; Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. XLI, 10 ottobre 2003, n. 46, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, n. 34/2003, cit.; Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 50/2003, cit.; Comm. Trib. I grado Trento, n. 101/2001, cit.; Comm. Trib. Prov. Piacenza, n. 49/2001, cit.; Comm. Trib. Prov. Parma, nn. 65/2001, 66/2001. 93/2001 e 94/2001, cit.; Comm. Trib. Prov. Cagliari, n. 729/2001, cit.; Comm. Trib. Prov. Terni, Sez. II, 18 gennaio 2002, n. 1 e *Id.*, 18 gennaio 2002, n. 2. in *Rass. trib.*, 2002, 1123 ss. (le quali, oltre che all'assenza di dipendenti, fanno riferimento al mancato ricorso al credito bancario); Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. IV, 30 dicembre 2002, n. 123, in *Boll. trib.*, 2003, 1267; Comm. Trib. Prov. Piacenza. n. 5/2002, cit ; Comm. Trib. Prov. Piacenza, Sez. IV, 23 gennaio 2003 n. 1, in *Il fisco*, 2003, 1, 1394; Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VI, 7 febbraio 2003, n. 679, in *Il fisco*, 2003, 1, 2667; Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. V III, 13 giugno 2003, n. 30, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Macerata, Sez. III, 24 giugno 2003, n. 21.

ibidem; Comm. Trib. Prov. Bologna, Sez. II, 3 luglio 2003, n. 329, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Firenze, n. 77/2003, cit.; Comm. Trib. Prov. Bologna, Sez. XII, 17 luglio 2006, n. 233, in *Boll. Trib.*, 2006, 1822, con nota di F. BRIGHENTI, *Quando il medico di base non paga l'ira p.* Nel senso invece della sufficienza di "un locale di circa 25 mq. all'interno di uno studio professionale, beni strumentali per un valore di circa 20 milioni di lire, oltre ad un'autovettura", Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez. XXIX, 7 luglio 2005, n. 26, *ibidem*.

(28) Nel senso invece che l'organizzazione autonoma richieda la "presenza di capitale e lavoro altrui e cioè dei fattori della produzione" e quindi sia esclusa quando "manchi l'uno o l'altro di tali fattori", Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XLVIII, 13 aprile 2005, n. 13, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XXIX, 17 marzo 2005, n. 39, *ibidem*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. VII, 18 gennaio 2005, n. 11, *ibidem*

(29) Per esempio, escludono l'applicabilità dell'irap Comm. Trib. Prov. Parma, n. 64/2001, cit., nel caso di un solo dipendente; Comm. Trib. Prov. Brescia, n. 134/ 2003, cit., in caso di studio professionale associato (ma non di società).

(30) Comm. Trib. Prov. Cagliari, n. 729/2001, cit., nel caso di due socie di s.n.c.; Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. III, IO maggio 2005, n. 20, in *Serv. doc. trib.*, ritiene sussistente il presupposto per una s.a.s. in base ad un vaglio in concreto dell'organizzazione. *Contra*, Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez. XXIX, 29 settembre 2005, n. 34, *ibidem*. Va ricordato che Corte cost., Ord. 618 giugno 2005, n. 227, ha respinto la questione di costituzionalità degli artt. 2, secondo periodo, e 3, D.Lgs. n. 446/1997 perché il giudice rimettente aveva incongruamente assunto a *tertium comparationis* il trattamento di dipendenti e pensionati, ma nell'affermare che l'attività delle società di persone sia "riconducibile, almeno in via astratta" al presupposto, non ha chiarito se l'esercizio in comune di essa sia in ogni caso sufficiente o se, in via di interpretazione adeguatrice del: art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, si debba ammettere la prova "in concreto" dell'assenza di organizzazione. Nel senso che in caso di società personali debba essere data la possibilità di dimostrare che alla forma non corrisponde in concreto un'organizzazione di persone e beni autonoma dall'apporto dei soci, cfr. V. FICARI, *Soggettività passiva irap e società in accomandita semplice*, in *Boll. trib.*, 2005, 1018 ss., spec. 1021.

(31) Cfr. Comm. Trib. Prov. Firenze, n. 77/2003. cit., che ritiene sussistente l'autonomia organizzativa se i lavoratori dispongano di un margine di "discrezionalità operativa", che renda la loro attività distinguibile da quella esercitata direttamente dal titolare; Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 50/2003, cit., che la ravvisa se il professionista "per esempio, si avvale di più dipendenti o collaboratori, soprattutto se dotati di specifiche conoscenze tecniche o professionali, capaci di sostituirlo nell'espletamento dell'incarico ricevuto dal cliente"; Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. XII, 17 gennaio 2005, n. 55, in *Serv. doc. trib.*

(32) Cfr. Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. XXVII, 18 gennaio 2003, n. 70, in *Serv. doc. trib.*, secondo la quale, in linea di principio, se il professionista (nel caso di specie, un notaio) ha un suo studio o anche solo un dipendente, è soggetto ad IRAP; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXIII, 14 gennaio 2004, n. 62. *ibidem*; Considera rilevante, pur in assenza di dipendenti, "il pagamento di notevoli compensi a terzi per ogni periodo d'imposta", oltre alla consistenza dei beni strumentali, Comm. Trib. Reg. Liguria, Sez. XV, 11 marzo 2005, n. 5, in *GT I Riv. giur. trib.*, 2005, 1131 ss., con nota contraria di S. A. ZENATI, *Divergenze sul presupposto oggettivo dell'irap*, cit.; Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. III, 18 aprile 2005, n. 91, in *Serv. doc. trib.*

(33) Cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XLIV, 8 marzo 2002, n. 46, in *Serv. doc. trib.*, riguardante uno studio associato di avvocati e commercialisti.

(34) Cfr. Comm. Trib. I grado Trento, 10 gennaio 2002, n. 135, in *Serv. doc. trib.*, per l'applicabilità del tributo nel caso di un commercialista con due dipendenti ragionieri: nel caso di "presenza. Seppur minima, di un apporto lavorativo, comunque, esterno all'attività", Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. I, 9 giugno 2003 n. 50, *ibidem*.

(35) Secondo Comm. Trib. Prov. Verona, Sez. X, 14 luglio 2003, n. 57/10, in *Serv. doc. trib.*, "l' autonoma organizzazione può essere realizzata sia direttamente dal soggetto interessato, sia servendosi e

quindi "appoggiandosi" ad un'organizzazione da altri realizzata" (nel caso di specie, ad uno studio professionale attiguo); Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. V, 18 marzo 2005, n. 5, *ibidem*, considera rilevanti anche elementi di organizzazione utilizzati a titolo gratuito.

(36) Cfr. Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. IX, 4 giugno 2003, n. 33, in *Serv. doc. trib.* nel senso che non sia soggetto passivo irap un medico il quale svolga la propria attività presso una clinica avvalendosi della struttura di questa; simile il caso del medico anestesista esaminato da Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. VII, 13 gennaio 2005, n. 109, *ibidem*; secondo Comm. Trib. Prov. Bologna, Sez. 11, 9 maggio 2003, n. 316, *ibidem* (la quale ha esaminato il caso di un avvocato "ospitato" da uno studio legale altrui, ai cui titolari soltanto rendeva le sue prestazioni professionali, senza agire in nome e per, conto proprio verso la clientela), per realizzare il requisito dell'autonomia organizzativa, quando l'organizzazione sia altrui, essa deve essere destinata esclusivamente all'attività professionale del soggetto, il quale deve avere riguardo ad essa la più ampia discrezionalità di gestione, esercitando prerogative che non ammettano limitazioni o interferenze da parte di altri.

(37) Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sent. n. 120/2002, cit.; 10 ottobre 2002, it 82, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2003, 81 ss., con nota di V. FICARI, *Brevi note su lavoro autonomo*, cit.; Comm. Trib. Prov. Rovigo, Sez. 1, 16 novembre 2001, n. 222, in *il fisco*, 2002, I, 1857; Comm. Trib. Prov. Ravenna, Sez. II, 24 marzo 2003, n. 13, Id., Sez. I, 28 marzo 2003, n. 33 e Id., Sez. V, 31 marzo 2003, n. 11, in *il fisco*, 2003, I, 4935; Comm. Trib. Prov. Pescara, Sez. III, 21 maggio 2003, n. 55, *ibidem*, 4154; Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. II, 22 luglio 2005, n. 110, in *Serv. doc. trib.*

(38) Cfr. Comm. Trib. Reg. Veneto, n. 82/2002, cit., secondo la quale "per produrre valore aggiunto, non sono sempre indispensabili quantità anche minime di capitali o di lavoro altrui, ma può bastare la capacità di ottenere credito o la possibilità di procurarsi una propria cliente".

(39) Cfr. Comm. Trib. Prov. Rovigo, n. 222/2001, cit., secondo la quale è razionale che siano colpite dall'irap attività i cui compensi siano deducibili ai fini di tale tributo per i committenti, anche se esercitate senza strutture e collaboratori, mentre esentarle comporterebbe l'indeducibilità di quei compensi o, se siano pagati da consumatori finali, sottrarrebbe a tassazione un valore aggiunto.

(40) Cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sent. n. 120/2002, cit.; Comm. Trib. Prov. Ravenna, n. 33/2003, cit., secondo la quale è l'autonomia della libera professione a configurare autonoma organizzazione; Comm. Trib. Prov. Pescara, n. 55/2003, cit., secondo la quale la presenza di collaboratori per le attività professionali "non è richiesta né dalla legge, né dai principi".

(41) Cfr. Comm. Trib. Prov. Ravenna, Sent. n. 13/2003, cit., che ha ritenuto sufficienti mobilia, macchine d'ufficio, un *computer*, una fotocopiatrice e un'autovettura; Comm. Trib. Prov. Ravenna, n. 11/2003, cit., secondo la quale, anche senza collaboratori e significativi capitali, la professione richiede comunque immobilizzazioni tecniche da organizzare; Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. XL, 30/12/2003 n. 676, in *Serv. doc. trib.*, secondo la quale "uno studio professionale... al di là dell'opera del professionista certamente indispensabile, può ben avere come nella fattispecie ha una sua autonomia organizzativa (clientela, rapporti vari ecc.) e quindi il valore aggiunto previsto dal legislatore... indipendentemente dalla sua struttura e dalle sue dimensioni"; Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, 21 marzo 2005, n. 49, e Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, 7 dicembre 2004, n. 194. *ibidem*, secondo le quali basta che l'attività sia "autodiretta, libera da subordinazione, controlli o coordinamento di altri, con elementi di organizzazione anche minimi, come possono essere uno studio attrezzato, un *software* di archiviazione dati od immagini e relativa elaborazione, un ufficio di segreteria, anche se composto di una sola persona".

(42) Cfr. Comm. Trib. Reg. Veneto, n. 82/2002, cit.; Comm. Trib. Reg. Bologna, 8 maggio/5 giugno 2006, in *il fisco*, 2006, I, 5999.

(43) La Sent. n. 21203/2004, infatti, dopo aver ricordato gli elementi considerati dalla Commissione tributaria regionale per escludere "nell'esercizio della professione del contribuente sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni", rigettando perciò la censura di vizio motivazionale, disattendeva anche quella di violazione degli artt. 2 e 3, D.Lgs. n.

446/1997 (sollevata dall'Amministrazione finanziaria asserendo che questi richiedessero soltanto abitudine ed autonomia dell'attività), considerandola "inammissibile introduzione di una questione di fatto" già analiticamente delibata e decisa con congrua motivazione. Una tale formula, in verità, ci sembra prendesse troppo alla lettera l'affermazione di Corte cost. n. 156/2001, per cui l'accertamento sull'assenza di elementi di organizzazione "costituisce questione di mero fatto". Tuttavia Cass., Sez. trib., 8 febbraio 2007, n. 3672, "recupera" questo precedente affermando che esso aveva "risolto anche la questione di diritto respingendo la tesi" per cui il requisito dell'organizzazione sarebbe connotazione tipica del lavoro autonomo.

(44) Cfr. Sentt. 8116 febbraio 2007, nn. da 3672 a 3682, in *Il fisco*, 2007, 1, 1314 ss.; per un'analisi comprendente anche sentenze depositate in seguito, cfr. M. SCUFFI, *IRAP: dalla Corte di giustizia UE alla Corte di cassazione*, in *Corr. Trib.*, 2007, 1847 ss.

(45) Cfr. sentt. 3673, 3676, 3677, 3678 par. 22, 3680.

(46) Come avrebbe preteso la difesa dell'Amministrazione finanziaria, rifacendosi alla Risol. 31 gennaio 2002. n. 32/E ed alla Circ. 4 giugno 1998, n. 141/E (con una tesi "all'evidenza priva di qualsiasi ragionevolezza", secondo la sent. 3680/2007, perché Corte cost. n. 156/2001 si sarebbe allora limitata "a ripetere ciò che nella legge è già affermato con assoluta chiarezza, senza che possa prospettarsi alcun dubbio ermeneutico").

(47) Le prime per carenza del requisito di abitudine di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, le altre in quanto i collaboratori non sono menzionati tra i soggetti passivi nell'art. 3, lett. c), D.Lgs. n. 446/1997: cfr. sent. 3680/2007 e 3678/2007, par. 4 ss.

(48) La Corte di Cassazione infatti, "al fine dell'utile risultato della certezza del diritto oggettivo", non potrebbe disconoscere l'interpretazione della Corte costituzionale "se non quando sussistano elementi sicuri per attribuire prevalenza alla tesi contraria": cfr. sent. 3678/2007, par. 7, nonché sentt. 3676 e 3677. Ciò tanto meno quando tale esegesi abbia ricevuto obiettiva conferma da parte della successiva giurisprudenza, costituzionale o ordinaria (cfr. sent. 3680/2007).

(49) Più specificamente, non si tratta neppure di una sentenza interpretativa di rigetto, perché in tal caso la Corte costituzionale avrebbe indicato esplicitamente quel significato come il solo conforme a Costituzione: cfr. sent. 3678/2007, par. 5.

(50) Cfr. sent. 3678/2007, parr. 6 e 8. Di "interpretazione costituzionalmente orientata degli artt. 2 e 3" parla la sent. 3680/2007, e la sent. 3673/2007, par. 4.3.2, si spinge a considerarla "l'unica interpretazione 'costituzionalmente orientata', quindi obbligatoria", perché la Corte costituzionale avrebbe "implicitamente evidenziato" che in mancanza di un'autonoma organizzazione intesa oggettivamente sarebbero violati i principi di eguaglianza e di capacità contributiva; secondo la sent. 3672/2007, la costituzionalità dell'irap è stata affermata in quanto colpisce una struttura che differenzia il lavoratore autonomo soggetto al tributo da quello dipendente o parasubordinato, sicché essa sarebbe "a rischio" se l'autonoma organizzazione fosse vanificata in sede interpretativa: se colpisse professionisti privi di una struttura organizzativa capace di potenziare il loro prodotto, l'irap non tasserebbe un valore aggiunto, ma sarebbe "una mera soprattassa sul reddito", incostituzionale perché gravante solo sui lavoratori autonomi, in violazione dei principi affermati da Corte cost. n. 42/1980.

(51) Cfr. sent. 3678/2007, loc. ult. cit; essenzialmente sulla modifica introdotta dal D.Lgs. n. 137/1998 si fonda la sent. 3675/2007: la sent. 3672/2007, par. 2, ricollega la modifica alla Relazione della Commissione di studio per il decentramento fiscale, laddove fa riferimento ad una potenzialità produttiva dell'organizzazione distinguibile rispetto a quella del singolo ed alla differenziazione sostanziale tra irap e iva. Gravando la prima sull'attività produttiva, la seconda sul consumatore.

(52) Cfr. sent. 3678/2007, parr. 12 e 15.

(53) Cfr. sent. 3678/2007, par. 14, ove si pone in luce anche la diversità della questione rispetto al problema dell'applicabilità dell'Ilor su redditi d'impresa assimilabili a quelli di lavoro autonomo per la prevalenza della componente lavorativa su quella patrimoniale. In caso di associazione professionale, Cass., Sez. Trib., 8 febbraio 2007, n. 13570. in *Boll. trib.*, 2007. 1075 ss., afferma invece la sussistenza di una "presunzione" che il reddito non sia derivato dal solo lavoro professionale degli associati, sui quali grava l'onere di superarla.

(54) Cfr. sent. 3678/2007, par. 13 e 17.

(55) Cfr. sent. 3678/2007, par. 16. La sent. 3673/2007, par. 4.3.3, afferma che sarebbe "improbabile, se non impossibile, date le caratteristiche intrinseche del lavoro.

(56) Cfr. sentt. 3676 e 3677, che ricordano altresì come sia stata abrogata l'iciap, la quale era dovuta a prescindere dalla consistenza dell'organizzazione.

(57) cfr. sent. 3678/2007, par. 18, ove peraltro si afferma che "l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo", e tuttavia "quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto, eccetera". Le sentt. 3676 e 3677 sottolineano piuttosto che anche per medici, ingegneri o avvocati "non è certo indifferente poter contare sulla disponibilità di locali, collaboratori o altro". ritenendo comunque sufficiente "un insieme tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso", "un apparato che non sia sostanzialmente ininfluente", perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività.

(58) Cfr. sent. 3672/2007, par. 5.

(59) Cfr. sent. 3678/2007. loc. ult. cit. Le sentt. 3676 e 3677 si spingono ad affermare che l'irap sarebbe un'imposta patrimoniale.

(60) Cfr. sent. 3680/2007.

(61) (259) Cfr. sent. 3680/2007. A maggior ragione è escluso il presupposto quando il soggetto passivo conti solo sul suo ingegno. senza usare alcun elemento di organizzazione di capitale (come nel caso di uno scrittore): cfr. sent. 3679/2007.

(62) Cfr. sent. 3678/2007. par. 19 s .

(63) Cfr. sent. 3680/2007.

(64) Cfr. sent. 3678/2007. par. 19.

(65) Occorrerebbe dunque riconoscere la prevalenza della logica interna del tributo, a somiglianza del percorso logico che ha indotto Corte cost. 14 aprile 1986, n. 87, in *Rass. trib.*, 1986. 11 461, a ritenere inadeguata la definizione di reddito d'impresa posta ai fini irpef per individuare i redditi soggetti ad ilor, data l'esigenza per questi ultimi di una fonte patrimoniale, e ciò benché la disciplina della seconda rinviasse alle definizioni delle categorie di reddito fissate per la prima (cfr. R.SCHIAVOLIN, *Ilor / Funzione, presupposto e soggetti passivi*, cit., 376 s.).

(66) Cfr. Sent. 3678/2007, par. 16 e 18. Le sentt. 3676 e 3677 parlano di un apparato "capace... di rendere più efficace o produttiva l'attività", la sent. 3680/2007 si riferisce a mezzi "organizzati in modo da accrescere in modo apprezzabile la capacità di guadagno del lavoratore autonomo".

(67) Come osservato da Corte cost. n. 156/2001, l'irap dal punto di vista economico non è diversa dagli altri costi. In definitiva, il legislatore si fonderebbe sull'assunto che, se non la traslazione, sia sempre possibile almeno la *rimozione* del tributo mediante uno sviluppo dell'attività tassata, in modo da consentire di ottenere comunque il reddito atteso dalla medesima: ipotesi la quale, peraltro, sembra opinabile alla luce degli insegnamenti della scienza delle finanze (cfr. per tutti G. STEFANI, *Economia della finanza pubblica*. Padova, 1983. 232 e 263 ss. Per la riconduzione degli obblighi tributari al complessivo regime giuridico di un'attività, cfr. in particolare E. Nuzzo. *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 29.

(68) Nel senso invece che la forza economica idonea a giustificare l'irap sul piano costituzionale sia espressa dalla capacità di organizzare, per i propri fini, fattori appartenenti a terzi, F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'irap*, cit., 863; ID., *La capacità contributiva al giorno d'oggi*, in *Boll. trib.*, 2004, 6.

(69) Cfr. *supra*, par. 3.9.; inoltre, Cass., Sez. trib., 8116 febbraio 2007, n. 3682, in *GT / Riv. giur. trib.*, 2007, 300, con nota di G. TINELLI, *La ricostruzione della natura del condono condiziona il diniego di rimborso IRAP*, ha ritenuto che il condono con definizione automatica, avendo, tra l'altro, lo scopo di definire "transattivamente" la controversia sull'esistenza del presupposto, precluda il rimborso dell'irap, richiesto

affermando l'inesistenza di autonoma organizzazione (in tal senso si era pronunciata l'Agenzia delle Entrate con Circ. 2 marzo 2003, n. 18/E, in *Boll. trib.*, 2003, 514; per diverse soluzioni, cfr. G. CORASANITI, *Irap e lavoro dipendente*, cit., 718 ss. e C. PAPA, *Il condono automatico non importa rinuncia ai rimborsi irap. L'interpretazione ministeriale suscita dei dubbi*, in *Boll. trib.*, 2003, 823 ss.; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. X, 27 ottobre 2004, n. 37, ivi, 2005, 231). Sembra invece che le conseguenze dei "condoni" vadano ricostruite facendo riferimento alla specifica disciplina di ciascuno, non già movendo dall'intenzione di "dare continuità" ad orientamenti formati in base a precedenti normative, come ha fatto in questo caso la Suprema Corte, rinnovando la convinzione che la definizione agevolata non possa avere "riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto". Non solo, così genericamente espresso, il principio vale a respingere pretese di rimborso basate sulla stessa dichiarazione di condono, piuttosto che quelle fondate *aliunde*; ma in tal modo la Corte trascura quanto siano frastagliati i confini posti dal legislatore all'area delle questioni "chiuse" dai vari tipi di "condono", in particolare le specifiche previsioni degli art. 7, comma 13, e 9, comma 9, l. n. 289/2002, riferite "all'applicabilità di esclusioni", non dunque all'estraneità al presupposto (come definito ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997) delle attività che non siano autonomamente organizzate.

Il canone RAI tra legislatore e giurisprudenza.

di Michel S. Fernando Hettiyakandage

1) L'ASSOCIAZIONISMO CONTRO IL CANONE RAI, LE RAGIONI DI UNA PROTESTA.

Da alcuni anni, si sono diffuse nei contribuenti, relativamente al pagamento del canone RAI, non solo un certo malcontento (che sfocia spesso nella sua evasione) ma anche forme di contestazione organizzate da varie associazioni rappresentative dei consumatori.

Si ripercorreranno brevemente i principali passaggi normativi e la giurisprudenza più significativa concernente il canone ed i rapporti tra concessionaria del servizio pubblico ed utente, per comprendere se ci ritrovi innanzi ad un rapporto di diritto pubblico o di natura privatistica.

Tendenzialmente si può affermare che la quasi unanime giurisprudenza di merito, di legittimità e costituzionale propende per la natura tributaria del rapporto.

Le voci critiche a questa visione (e più in generale al complessivo sistema di finanziamento del servizio pubblico radiotelevisivo) provengono in particolare dalle associazioni dei consumatori.

Merita rilievo, in particolare, l'attività dell'ADUC(1) sul cui sito è tra l'altro disponibile la modulistica per richiedere il suggellamento del televisore e per opporsi alla richiesta di pagamento da parte dell'URAR del canone, pur non possedendo un apparecchio televisivo.

Essa ha spesso sollevato la questione dell'illegittimità del canone, circostanza che ha indirettamente favorito anche varie interrogazioni parlamentari.

A fronte degli ormai annuali *cahiers de doléances* che la televisione di Stato presenta, richiedendo continuamente più risorse, viene dai suoi amministratori richiesto l'aumento del canone d'abbonamento, talvolta anche al di sopra del tasso d'inflazione(2).

L'ADUC esprime critiche nei confronti della concessionaria, in quanto è particolarmente attiva nell'individuare le persone fisiche obbligate al pagamento del canone, mentre non fa altrettanto per i canoni speciali.

I dati relativi a quest'ultimi soggetti sono, infatti, eloquenti. A fronte di oltre 4 milioni d'impresе dotate di connessione ad internet (e quindi anche di computer), i canoni speciali d'abbonamento nel 2006 erano solo 171.554. Bisogna poi considerare soggetti come le banche, gli uffici postali, gli enti locali e quelli pubblici, le sedi degli organi giurisdizionali, le associazioni, le stazioni ferroviarie ecc. presumibilmente tutti dotati di un computer o monitor (apparecchi atti o adattabili alla ricezione di segnali radiotelevisivi e quindi soggetti al canone) per comprendere che l'evasione del canone speciale raggiunge cifre estremamente rilevanti(3).

L'ADUC pone l'accento sul mancato accertamento e riscossione del canone temporaneo ("*Licenza Temporanea di Importazione*" di apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle radioaudizioni). Essa ha poi invitato tutti i cittadini sprovvisti di televisore, ma in possesso di altri apparecchi multimediali (come computer, decoder, etc.) per i quali si è ricevuto una richiesta di versamento del canone da parte della RAI a proporre un interpello all'Agenzia delle Entrate.

Risulta, infatti, paradossale l'interpretazione adeguatrice (o meglio estensiva) dell'espressione "*apparecchio atto o adattabile alla ricezione*" che consentirebbe di assoggettare ad imposta tutti gli apparecchi elettronici provvisti di schermo.

Si ritiene che il canone non sarebbe dovuto per l'utilizzo di apparecchi come il pc, in quanto pur ammettendo che quest'ultimo sia un dispositivo adattabile a ricevere trasmissioni radiotelevisive, esso, secondo l'*id quod plerumque accidit* è prevalentemente utilizzato per altre funzioni.

2)IL RISARCIMENTO DEL DANNO EX ART. 2043 C.C. DETERMINATO DAL COMPORTAMENTO "PERSECUTORIO" DELLA RAI

Da alcuni anni diversi giudici sono stati aditi dai contribuenti al fine di

conseguire il risarcimento dei danni ex art. 2043 cc. a fronte di determinati comportamenti della RAI-TV.

Un caso esemplificativo, che ben può riassumere tutti gli altri, è quello che si è trovato a dirimere il Giudice di Pace di Varese, oggetto della sentenza del 24 ottobre 2006(4).

L'attore era un contribuente che lamentava un'attività persecutoria della RAI nei suoi confronti, concretatasi in continue richieste di pagamento del canone (nelle quali si paventava anche un possibile intervento della Guardia di Finanza), nonostante le sue reiterate comunicazioni scritte in cui dichiarava di non possedere alcun apparecchio televisivo.

L'autorità giudiziaria rileva che la condotta della RAI deve essere valutata tenendo conto della Convezione - atto aggiuntivo tra questa ed il Ministero delle Finanze, sottoscritto il 23/07/1999, in base alla quale l'amministrazione finanziaria fornisce un elenco alla stessa RAI concernente i soggetti che non risultano titolari di abbonamento televisivo (art. 1 della summenzionata Convezione) e quest'ultima invia a proprio nome e spese *"comunicazioni contenenti gli obblighi discendenti dalla detenzione di apparecchi radiotelevisivi e dei vantaggi conseguenti alla regolarizzazione spontanea"*.

Il giudice di pace rileva che non essere inseriti in un elenco di abbonati non implica necessariamente esser in possesso dei requisiti da cui deriva l'obbligo del versamento del canone. Viene stigmatizzato il comportamento della RAI, in quanto nelle sue ripetute diffide, non si limita a comunicare gli obblighi conseguenti alla detenzione del televisore ed i vantaggi conseguenti alla regolarizzazione, ma paventa l'accertamento ad opera dell'Amministrazione Finanziaria, proponendo, di fatto, come soluzione il pagamento del canone.

Viene giustamente rilevato, che il contribuente è stato sottoposto ad una pressione ingiustificata in quanto *"l'esser indicati come non abbonati non deve comportare alcuna conseguenza sul soggetto"*. Il collegamento, espresso nelle diffide della RAI, tra la necessità dei controlli e la possibilità di evitarli con il pagamento del canone *"costituiscono una condotta illegittima perché non è consentito minacciare una conseguenza ponendola sotto la condizione di un pagamento"*.

La RAI viene quindi condannata, atteso l'evento lesivo per il contribuente ed il nesso causale tra detto evento e l'attività della concessionaria, a pagare il costo delle varie raccomandate da lui effettuate ed a risarcire il danno derivante dal disagio e dalla perdita di tempo a ciò connesso.

Ovviamente viene ritenuto irrisarcibile il danno derivante dal presunto discredito cagionato dal ricevimento delle missive da parte della RAI, in quanto il contenuto delle lettere è conosciuto solo dal destinatario.

3) RICOSTRUZIONE STORICA DEI RAPPORTI GIURIDICI ED ECONOMICI INTERCORRENTI TRA UTENTE E CONCESSIONARIO DEL SERVIZIO RADIOTELEVISIVO.

L'art. 3 del R.D. 1° maggio 1924, n. 655 (contenente *"Modificazioni ed aggiunte ai RR.DD. 8 febbraio 1923, n. 1067 e 27 settembre 1923, n. 2351 relativi alle comunicazioni senza filo"*) poneva a carico dell'utente *"concessionari di stazioni soltanto riceventi di comunicazioni senza filo destinate ai servizi di radioaudizione circolare"* *"una tassa di licenza... allo Stato e un diritto ... a favore del concessionario dei servizi radioauditivi circolari"*.

Il primo rapporto era d'evidente natura tributaria (involgente quindi il rapporto utente/Stato), mentre il secondo concerneva il rapporto utente/concessionario, ma non per questo era univocamente configurabile come corrispettivo privatistico, potendo ad esso attribuirsi nella configurazione legislativa anche natura di tassa (come sembrerebbe ricavarsi dall'art. 9, 5° comma del R.D. 8 febbraio 1923, n. 1067 che prevedeva in linea generale, l'introito da parte del concessionario di *"tasse dal pubblico"*). L'unificazione dei due concetti si desume anche dalle norme del Regolamento d'esecuzione, approvato con R.D. 10 luglio 1924, n. 1226, in particolare nella sezione del Capo II intitolata *"Licenze-abbonamento per uso delle stazioni riceventi"*.

In tal modo si giunge dal 1934 all'introduzione dell'unitaria locuzione di *"canone di abbonamento"*.

Nell'art. 33 del Regolamento d'esecuzione del 1924 si affermò il principio di carattere generale secondo cui *"chiunque detenga un"*

apparecchio atto o adattabile alla ricezione delle radioaudizioni circolari è obbligato a munirsi di regolare licenza-abbonamento" (1° comma), *"dietro pagamento delle tasse all'uopo prescritte"*(2° comma). Fu inoltre mantenuta la distinzione tra *"quote mensili di abbonamento e di licenza"* (4° comma).

Vennero poi previsti *"speciali contratti di abbonamento con l'ente concessionario"* (5° comma) e furono disciplinate disdetta e rinnovazione tacita dell'abbonamento medesimo nell'ambito del separato rapporto tra concessionario ed utente (commi 7° e 8°).

L'art. 35 del Regolamento considerò in maniera separata le *"tasse di licenza"* e le *"tariffe di abbonamento"*, mentre l'art. 37 accomunò entrambe sotto la comune denominazione di *"tasse ordinarie di abbonamento"*. La riscossione delle tasse e delle bollette d'abbonamento fu attribuita all'Amministrazione postale e l'esazione coattiva delle menzionate bollette insolute (ossia restituite dagli uffici postali all'ente concessionario) fu demandata agli uffici del registro, sempre tuttavia per conto del concessionario, tenuto a rimborsare agli uffici predetti ogni spesa d'esecuzione (vedi gli artt. 35 e 38).

Interveniva poi il R.D.L. 23 ottobre 1925, n. 1917, il quale mantenne il dualismo di rapporti utente/Stato e utente/concessionario, comportanti il primo il pagamento di un *"diritto di licenza a favore dello Stato"* ed il secondo il pagamento dell'*"importo dell'abbonamento a favore del concessionario"*, anche se unitariamente compresi nella locuzione *"licenza-abbonamento"* di cui *"deve essere munito ... chiunque intenda ricevere le radiotrasmissioni circolari"* (art. 7), qualificando gli importi pagati al concessionario espressamente come *"prezzi di abbonamento"* (art. 10) e, per la prima volta come *"canone di abbonamento"* (art. 9) e prevedendo per gli esercizi pubblici e per qualunque impiego diretto o indiretto degli apparecchi a scopo di lucro, la *"stipulazione di speciali contratti di abbonamento con la società concessionaria"* (art. 10).

Si ebbe poi il R.D.L. 17 novembre 1927, n. 2207 che sancì (all'art. 1) la concessione del servizio delle radioaudizioni circolari all'EIAR(5). L'importo dell'abbonamento fu compreso, con il diritto di licenza, nell'unitaria locuzione *"tassa di abbonamento"* o *"tassa ordinaria di abbonamento"* (come si evince dall'intitolazione del titolo II e dagli artt. 10 e 16 in relazione all'art. 9).

Con lo stesso provvedimento normativo furono introdotti *"contributi annui fissi di abbonamento obbligatorio"* a carico dei Comuni (art. 10), ed a carico di esercizi alberghieri, termali, balneari, cinematografici etc. (vedi l'art. 14), venne stabilito che i Comuni *"corrisponderanno all'ente concessionario"* i contributi sopra menzionati (art. 10, 2° comma) e nello stesso tempo fu demandata la riscossione di *"tasse e contributi"* al Ministero delle Finanze (che l'effettuava per conto del concessionario).

Era, infatti, previsto che *"il Ministero delle Finanze provvede al termine di ciascun esercizio finanziario al versamento a favore del concessionario delle somme ad esso dovute sui proventi delle tasse e dei contributi, dedotta anche su questi ultimi una quota del 10% che resta devoluta allo Stato"* (vedi gli artt. 9 ultimo comma e 16).

Si può dunque affermare che con il R.D.L. 17 novembre 1927, n. 2207 il legislatore per la prima volta prevede che in detta materia sia lo Stato a riscuotere *"tasse e contributi"* (6) e a versare al concessionario *"le somme ad esso dovute"* in funzione di una quota legislativamente predeterminata del complessivo incasso derivante appunto dalle *"tasse e contributi"*.

Si rilevi che il sottotitolo del titolo II della legge in esame individua espressamente il contenuto del testo normativo come *"norme per la riscossione delle somme dovute al concessionario e per l'erogazione di quelle spettanti allo Stato"*, facendo riferimento ad una duplicità di rapporti intercorrenti da un lato tra utente e Stato e dall'altro tra utente e concessionario.

Con l'art. 9 R.D. 3 agosto 1928 n. 2295, fu imposto l'obbligo della c.d. *"licenza d'abbonamento"* incombente su chiunque avesse detenuto un *"apparecchio atto o adattabile alla ricezione delle radio-audizioni circolari"*, fissandosi quindi un contributo annuo di abbonamento.

Una successiva fondamentale modifica normativa in materia fu il RDL 3 marzo 1932, n. 246 con il quale fu aumentato *"l'importo annuo della licenza-abbonamento"*, (indicato espressamente come comprensivo del *"diritto"* di licenza) e fu confermata la previsione di *"speciali contratti di*

abbonamento con la società concessionaria” di cui al già richiamato disposto dell’art. 10, RDL n. 1917 del 1925.

Il RDL 20 luglio 1934, n. 1203 dispose poi (art. 2) che “i canoni di abbonamento alle radioaudizioni circolari per gli utenti privati e per i pubblici esercizi di cui agli artt. 8 e 10 del RDL 23 ottobre 1925, n. 1917, conv. in L. 18 marzo 1926, n. 562, all’art. 9, RDL 17 novembre 1927, conv. in L. 17 maggio 1928, n. 1350 nonché all’art. 1, RDL 3 marzo 1932, n. 246 conv. in L. 23 maggio 1932, n. 650, ...potranno essere riscossi dagli uffici del registro e bollo con le procedure ed i privilegi stabiliti per la riscossione dei tributi statali (1° comma); con decreto dei Ministri per le Comunicazioni e per le Finanze saranno stabilite le quote spettanti allo Stato e quella dovuta alla Corporazione dello spettacolo e all’ente concessionario sulle somme riscosse per canone di abbonamento e saranno altresì emanate le norme per la esecuzione delle disposizioni contenute nel presente decreto (2° comma)” (7).

Si rilevi che il DM 30 dicembre 1934, emanato dai Ministri per le Finanze e per le Comunicazioni a norma della disposizione predetta, precisò la normativa “per l’esazione e ripartizione dei canoni di abbonamento alle radioaudizioni circolari”. In particolare venne riconfermato che “il canone di abbonamento (è) dovuto da chiunque detenga un apparecchio atto od adattabile alla ricezione delle radioaudizioni” (art. 1); fu affidata la riscossione dei canoni agli “uffici del registro in base ai ruoli normativi di consistenza degli abbonati” (art. 5), con potere di “riscossione coattiva... seguendo la normale procedura delle tasse sugli affari” (art. 13). Venne poi disciplinata la disdetta, ossia l’atto ostantivo alla rinnovazione tacita dell’abbonamento, con onere di comunicazione entro un determinato termine da parte dell’utente all’ufficio del registro e conseguente suggellamento dell’apparecchio in apposito involucri ad opera degli agenti della Finanza (artt. 9 e 10).

Per quanto riguarda gli aspetti contabili, si convenne che (art. 16) “nel bilancio della entrata del Ministero delle Finanze è istituito... un capitolo denominato canoni d’abbonamento alle radioaudizioni circolari; nella parte passiva è istituito analogo capitolo per i pagamenti di cui all’art. 14”

Trattando invece della ripartizione del canone tra i vari soggetti attivi, si deve segnalare che l’art. 14 del DM 30 dicembre 1934 dispose che “sul provento dei canoni di abbonamento pagati dai privati utenti compete: 1° al Ministero delle comunicazioni...L. 2 per ogni pagamento semestrale...; 2° al Ministero delle Finanze il 2% sull’importo complessivo delle riscossioni; al netto delle competenze di cui al precedente n. 1; il rimanente importo delle riscossioni deve essere ripartito a favore degli enti sottosegnati e nella misura proporzionale appresso indicata: a) il 6,17% alla Corporazione dello spettacolo; b) il 3,70% all’Amministrazione delle poste e dei telegrafi; c) l’1,24% a favore dell’Amministrazione delle finanze; d) l’88,89% a favore dell’ente concessionario (EIAR)”.

In seguito con il RDL 4 ottobre 1934, n. 1691 (art. 14) fu aumentato il “diritto fisso erariale per le licenze di radioaudizioni circolari, stabilito con l’art. 7, RDL 23 ottobre 1925, n. 1917”.

L’art. 4 del RDL 1° aprile 1935, n. 327 modificò la destinazione (al Sottosegretariato per la stampa e propaganda) della quota del 6,17% di cui alla lett. a del 2° comma dell’art. 14, DM 30 dicembre 1934 e furono dettate altre norme per l’iscrizione dei “pagamenti previsti dal citato art. 14” in appositi “capitoli dello stato di previsione della spesa del Ministero delle Finanze”. Con RDL 9 settembre 1937, n. 2041 (art. 2) fu estesa a tutte le scuole ed a tutti gli enti culturali “l’esenzione dal pagamento delle tasse ordinarie di abbonamento alle radioaudizioni prevista dall’art. 10, prima parte del RDL 17 novembre 1927, n. 2207”.

L’art. 3 dispose, poi determinate riduzioni del “canone annuo di abbonamento alle radioaudizioni di cui all’art. 8, RDL 23 ottobre 1925, n. 1917” (di spettanza del concessionario e per conto di esso riscosso secondo quanto risultante dall’art. 7 dello stesso decreto).

Detti canoni (come dispone l’art. 4) sarebbero stati direttamente “corrisposti alla Direzione generale dell’EIAR” che (art. 5) “all’atto del pagamento ... rilascerà alle associazioni o enti interessati una licenza speciale di abbonamento”. L’EIAR poi verserà trimestralmente, con imputazione ad apposito capitolo da istituirsi nello stato di previsione

dell'entrata sui canoni riscossi a norma del presente decreto, una quota pari all'11,11% dei canoni stessi.

Quest'ultima quota viene attribuita secondo i seguenti criteri: a) Ministero della cultura popolare (Direzione generale del teatro) 5,80%; b) Amministrazione postelegrafonica 3%; c) Ministero delle Finanze 1,20%; d) Ministero dell'Educazione Nazionale 1,11%. Dunque la riscossione dei canoni di abbonamento si delineava da parte dell'EIAR e per la complessiva quota di pertinenza statale come riscossione per conto dello Stato, reciprocamente rispetto a quanto normalmente avveniva per le riscossioni da parte d'uffici statali di canoni o quote di canoni di spettanza del concessionario.

4) IL REGIO DECRETO LEGGE 21 FEBBRAIO 1938, N. 246

Fondamentale nella materia del finanziamento del sistema radiotelevisivo pubblico è il RDL 21 febbraio 1938, n. 246, convertito in L. 4 maggio 1938, n. 880. Tale atto normativo ha dato un assetto organico alla *"disciplina degli abbonamenti alle radioaudizioni"*.

In particolare viene confermato legislativamente il presupposto dell'obbligo di pagamento del canone nella mera *"detenzione di apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle radioaudizioni"* precisando che *"la presenza di un impianto aereo atto alla captazione o trasmissione di onde elettriche o di un dispositivo idoneo a sostituire l'impianto aereo atto alla captazione o trasmissione di onde elettriche o di un dispositivo idoneo a sostituire l'impianto aereo ovvero di linee interne per il funzionamento di apparecchi radioelettrici fa presumere la detenzione o l'utenza di un apparecchio radio-ricevente"* (art. 1).

Il primo pagamento del canone (vedi artt. 3 e 6) da parte dei nuovi abbonati doveva avvenire con versamento in c.c.p. a favore dell'ufficio Bollo di Torino, mentre i versamenti successivi per la rinnovazione dell'abbonamento dovevano avvenire mediante moduli di versamento in c.c.p. in favore dell'ufficio del registro del luogo di residenza, contenuti in un *"libretto di iscrizione alle radioaudizioni"*, facente riferimento al numero d'iscrizione nel *"ruolo di consistenza degli abbonati"* ed emesso dall'ufficio del registro, con espressa previsione che *"la parte dei suddetti moduli rappresentante la ricevuta di versamento tiene luogo della licenza di abbonamento"* (8).

Con il regio decreto del 1938 viene altresì stabilito che nel caso in cui *"l'abbonato non intenda o non possa, per qualsiasi ragione, più usufruire delle radioaudizioni circolari e continui a detenere l'apparecchio presso di sé, deve presentare al competente ufficio di registro apposita denuncia"* e che l'apparecchio *"deve essere racchiuso in apposito involucro in modo da poterne impedire il funzionamento"* (mentre alla chiusura ed alla riapertura degli apparecchi provvedono gli uffici tecnici erariali su richiesta degli uffici del registro).

La disdetta dell'abbonamento, senza cedere a terzi l'apparecchio, va presentata entro il 31 dicembre, chiedendo il suggellamento degli apparecchi stessi (ex art. 10 RDL 246/1938) (9).

All'atto dell'acquisto il compratore che non esibiva il proprio libretto d'iscrizione alle radioaudizioni (comprovante l'avvenuto pagamento del canone) veniva schedato nel registro di carico e scarico del negoziante, dove erano annotati *"nome, cognome, paternità e domicilio degli acquirenti di apparecchi completi a valvola e cristallo, di scatole di montaggio, di altoparlanti, di rilevatori a cristallo e cuffie"* (art. 17).

Relativamente ai pubblici esercizi (ossia i locali pubblici o aperti al pubblico) è stabilito che *"il canone di abbonamento dovuto è determinato mediante speciali convenzioni di abbonamento con la società concessionaria"* (art. 27) (10).

Con il regio decreto del 1938 venne anche disciplinata la rinnovazione tacita annuale dell'abbonamento sia per uso privato sia per i locali pubblici, salvo nel primo caso denuncia all'ufficio del registro di cessazione dell'uso dell'apparecchio a norma del precedente art. 10 e nel secondo caso disdetta alla società concessionaria con determinate modalità e termini (vedi artt. 2 e 27).

In materia di accertamento delle violazioni della normativa del succitato decreto la competenza è individuata negli *"organi cui, a norma della L. 7 gennaio 1929, n. 4, compete l'accertamento delle tasse ed imposte indirette sugli affari"* oltre che ai *"funzionari dell'EIAR in numero non superiore a 50, espressamente riconosciuti idonei ed abilitati con*

decreto del Ministro per le Finanze".

L'art. 26 dispone poi che *"nel privilegio di cui all'art. 1958, n. 1 c.c."* (attuale art. 2758 cc. concernente i crediti per i tributi indiretti) *"devono ritenersi compresi, per quanto riguarda gli apparecchi radioriceventi, i crediti per canone di abbonamento alle radioaudizioni circolari; tali crediti sono pure compresi nel privilegio sulle generalità dei mobili di cui all'art. 1957 dello stesso c.c."* (odierno art. 2752 cc. riguardante i crediti per tributi diretti dello Stato) (art. 26).

5) INTERVENTI NORMATIVI SUCCESSIVI AL RDL DEL 1938

Il D.lg.lgt. 21 dicembre 1944, n. 458 aumentò il canone ordinario di abbonamento per gli utenti privati (art. 1) ed il contributo annuo di abbonamento obbligatorio di cui agli artt. 11 e 15, RDL 2207 del 1927 e sostituì il testo dell'art. 10, RDL 23 ottobre 1925, n. 1917, con una nuova norma dal margine d'applicazione più ampio.

Infatti, nel caso d'apparecchi presenti nei pubblici esercizi o locali aperti al pubblico o in ogni caso fuori dell'ambito familiare o se tali apparecchi radioriceventi *"siano impiegati a scopo di lucro diretto o indiretto"* si ha che *"l'utente dovrà stipulare uno speciale contratto di abbonamento con la società concessionaria"* (art. 2).

La norma delinea chiaramente un sistema a doppio binario: da un lato il canone per uso ordinario (dovuto da chi possiede o detiene apparecchi in ambito familiare) e da un lato quello per uso speciale (per chi li detiene al di fuori di tale ambito).

Il D.Lgs.lgt. 21 dicembre 1945, n. 834 (art. 1) aumentò il *"canone annuo di abbonamento ordinario alle radioaudizioni per uso privato familiare"*, stabilendo altresì che *"nella medesima proporzione l'ente concessionario del servizio delle radioaudizioni è autorizzato a maggiorare i canoni degli abbonamenti speciali"*, precisando che *"gli aumenti e le maggiorazioni di cui sopra, ad esclusione dei contributi fissi obbligatori hanno carattere di sopraprezzo e sono regolati dalle norme di cui all'art. 4, d.lg.lgt. 19 ottobre 1944, n. 347"* (decreto attributivo al Comitato interministeriale prezzi della competenza a *"determinare i prezzi di qualsiasi merce, in ogni fase di scambio, ... nonché i prezzi dei servizi e delle prestazioni..."*).

L'articolo 2 del DLCP 30 dicembre 1946, n. 557 estese a tali aumenti e maggiorazioni summenzionati le allora vigenti disposizioni circa i privilegi e le modalità di riscossione, le sanzioni e l'accertamento delle violazioni delle leggi sulla radiofonia.

Il sopraprezzo sancito nell'art. 1, viene poi, ex art. 3, *"devoluto all'ente concessionario del servizio delle radioaudizioni, previa detrazione della relativa quota di imposta generale sull'entrata e successiva detrazione del contributo del 3,24% a favore del Ministero delle Finanze e del 3,70% a favore del Ministero delle Poste e delle Telecomunicazioni"*.

Il canone di abbonamento appariva in tal modo essere costituito da tre voci: canone *stricto sensu*, sopraprezzo e tassa di concessione governativa.

Il DLCP 31 dicembre 1947, n. 1542 riconfermò che *"il canone di abbonamento alle radioaudizioni per uso privato (è) costituito dal canone propriamente detto di L. 420 e dal sopraprezzo regolato dalle norme di cui al d.lg.lgt. 19 ottobre 1944, n. 347"* (art. 1) e furono nuovamente regolamentate le soprattasse per il caso di tardivo pagamento del canone prima dell'accertamento della violazione (art. 3). *L'intervento normativo del 1947 stabilì i seguenti termini di scadenza per il pagamento del canone: il 31 gennaio per il pagamento annuale, il 31 gennaio ed il 31 luglio per quello semestrale, ed il 31 gennaio, il 30 aprile, il 31 luglio ed il 31 ottobre per il pagamento a rate.* (11)

Secondo quanto disposto dall'art. 6, comma 8, D.L. 31 maggio 1994, n. 330, convertito nella legge 27 luglio 1994, n. 473, qualora la scadenza del termine per il pagamento del canone sia di sabato o di giorno festivo, il pagamento si considera tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.

Con il DPR 26 gennaio 1952, n. 180 venne approvata la convenzione RAI/Ministero P.T. 26 gennaio 1952 (prorogata ed integrata da convenzioni aggiuntive), nella quale fu testualmente previsto (art. 7) che

"Le entrate ordinarie della RAI vengono assicurate dai proventi che seguono: a) dalle tasse di abbonamento al servizio delle radioaudizioni circolari; b) dalle tasse di abbonamento agli altri servizi in concessione:..."

I DD.MM. 19 novembre 1953 e 27 dicembre 1956, attese l'introduzione della televisione, confermarono il principio dell'obbligo di pagamento del canone (*"comprensivo del canone e del sovrapprezzo"*) per *"chiunque detenga uno o più apparecchi radioriceventi atti o adattabili anche alla ricezione delle diffusioni televisive"*. Fu inoltre demandata all'ufficio del registro abbonamenti radio di Torino l'amministrazione di tutti gli abbonamenti alla radiodiffusione televisiva per l'intero territorio nazionale (art. 2 D.M. 16 dicembre 1953) e fu attribuita al libretto d'iscrizione natura di *"licenza d'uso"* sottoposta a tassa di concessione governativa (art. 1, L. 10 dicembre 1954, n. 1150).

La legge 15 dicembre 1967, n. 1235 stabilì che il canone d'abbonamento per autoradio, nella stessa misura prevista per l'abbonamento alle radioaudizioni per uso privato, e la relativa tassa di concessione governativa fossero corrisposti congiuntamente e contestualmente alla tassa di circolazione secondo le norme contenute nel T.U. sulle tasse automobilistiche di cui al DPR 5 febbraio 1953, n. 39 (art. 2).

La legge del 1967 dispose poi (art. 6) che con decreto ministeriale fossero stabilite le modalità di *"versamento all'erario dei canoni di abbonamento alle radioaudizioni"*.

6) LA LEGGE 14 APRILE 1975, N. 103 ED IL D.L. 1 FEBBRAIO 1977, N. 11

La legge 103/1975 si pose come legge organica regolatrice del servizio pubblico radiotelevisivo.

L'art. 1 qualificò l'attività radiotelevisiva come *"servizio pubblico essenziale ed a carattere di preminente interesse generale, ... riservato allo Stato"*, per il quale *"il Governo può provvedere con qualsiasi mezzo tecnico, mediante atto di concessione ad una società per azioni a totale partecipazione pubblica..."*(12).

Fu confermato (art. 15) il principio della soggezione al canone d'abbonamento ed alla tassa di concessione governativa per il solo fatto della detenzione di un apparecchio atto o adattabile alla ricezione dei segnali televisivi.

Nella misura dei canoni non furono però comprese le tasse postali di versamento e d'affrancatura per il recapito a domicilio del libretto personale d'iscrizione.

Riguardo alle modalità di finanziamento della RAI si precisò che (art. 15) *"il fabbisogno finanziario per una efficiente ed economica gestione dei servizi... è coperto con i canoni di abbonamento alle radioaudizioni ed alla revisione di cui al RDL 21 febbraio 1938, n. 246 convertito nella L. 4 giugno 1938, n. 880 e successive modificazioni, nonché con i proventi derivanti dalla pubblicità radiofonica e televisiva e con le altre entrate consentite dalla legge"*. All'ente concessionario sono imposti degli obblighi di ristrutturazione e d'estensione delle reti e degli impianti radiofonico-televisivi *"sulla base del preventivo annuo globale delle entrate della società concessionaria o delle entrate che ad essa eventualmente conceda con la legge lo Stato"* (art. 14).

Si stabilì in linea generale (art. 15) che la misura dei canoni fosse determinata secondo le norme dell'art. 4 D.L.LGT. 19 ottobre 1944, n. 347.

Con il D.L. 1 febbraio 1977, n. 11 convertito in L. 31 marzo 1977, n. 90 fu disposto (art. 4) che *"i canoni di abbonamento suppletivi dovuti dai detentori di apparecchi atti o adattabili alla ricezione dei programmi televisivi a colori e dai detentori di apparecchi atti o adattabili alla ricezione dei programmi televisivi a colori e dai detentori di apparecchi allacciati a reti pubbliche su scala nazionale di diffusione via filo o via cavo, si ripartiscono tra gli stessi soggetti e con le stesse percentuali indicati all'art. 3, DLCP 30 dicembre 1946, n. 557"* (ossia le percentuali in precedenza indicate del 3,24% a favore del Ministero delle Finanze e del 3,70% a favore del Ministero delle Poste e Telecomunicazioni).

La legge n. 223 del 1990 sulla disciplina del sistema radiotelevisivo (cd.

legge Mammi) abolisce il canone radiotelevisivo per le seconde case ed i canoni suppletivi per le televisioni a colori (art. 27), mentre la successiva legge n.449 del 1997 ha operato la medesima semplificazione per le autoradio, per le imbarcazioni da diporto e per i detentori di soli apparecchi radiofonici collocati presso abitazioni private.

7) CANONE E GIURISPRUDENZA

LA SENTENZA DELLA III SEZIONE DEL TAR LAZIO N. 497 DEL 26/02/1986

Il TAR Lazio con la sentenza n. 497 del 26/02/1986 riconosce che il canone di abbonamento al servizio radiotelevisivo, nonostante il *nomen iuris*, non ha natura di obbligazione di diritto privato, non essendo tale obbligo in rapporto sinallagmatico con l'utilità che l'abbonato riceve in conseguenza della fruizione del servizio radiotelevisivo, ma sorge per il semplice fatto di detenere il relativo apparecchio. In tal senso vengono richiamati il R.D. 20 luglio 1934 n. 1203, il r.d. 21 febbraio 1938 n. 246, la L. 10 dicembre 1954 n. 1150 e la L. 14 aprile 1975 n. 103. In definitiva l'obbligazione riveste natura tributaria e la sua cognizione è riservata alle commissioni tributarie.

LA NATURA TRIBUTARIA DEI PROCEDIMENTI RIGUARDANTI L'ACCERTAMENTO E LA RISCOSSIONE DEL CANONE RAI (CONSIGLIO DI STATO VI SEZ. SENTENZA N. 426/1998)

La sentenza 2 aprile 1998 n. 426 del 1998 della VI sezione del Consiglio di Stato, afferma la natura tributaria dei procedimenti concernenti l'accertamento e la riscossione dei canoni RAI. La conseguenza più rilevante è quindi che i relativi atti vanno sottratti al diritto d'accesso ex L. 241/90(13).

Trattasi di un obbligo di natura tributaria che deriva non da un rapporto contrattuale, ma dal fatto della mera detenzione di un apparecchio radiofonico o televisivo, circostanza che costituisce il presupposto del potere d'imposizione dello Stato quale titolare della potestà di gestione dell'etere.

Per il Consiglio di Stato, gli atti concernenti il censimento degli utenti devono considerarsi parte, (quali atti preparatori) di un procedimento tributario volto all'accertamento dell'obbligo di pagare il canone ed alla riscossione dello stesso. Orbene, è pur vero che l'art. 18 della legge n. 103 del 1975, non prevede esplicitamente il censimento come atto preparatorio dei procedimenti d'accertamento e riscossione del canone di competenza dell'URAR, essendo di norma tale censimento finalizzato alla verifica dei risultati raggiunti nell'espletamento del servizio, la possibilità che atti del censimento siano utilizzati ai fini dell'accertamento e della riscossione del tributo si ricava dalle norme della Convenzione tra Ministero e RAI del 1988.

Nello specifico l'art. 8 di detta Convenzione, stabilisce che la RAI è tenuta a fornire all'URAR-TV la necessaria "*collaborazione di ordine tecnico*"... "*per il recupero, anche in via coattiva, di quanto dovuto per tributi, penalità e interessi da parte dei contribuenti inadempienti*".

Ulteriori compiti della concessionaria sono poi la formazione e l'aggiornamento di un ruolo magnetico degli abbonati e dei libretti d'iscrizione, e quello del "*controllo di tutte le partite iscritte a ruolo*" al fine di accertare "*la regolare corresponsione del canone base*" (art. 5).

Per questi motivi, anche se tale procedimento d'accertamento si deve compiere sulla base della documentazione e delle indicazioni fornite dal competente ufficio URAR- TV, la RAI ha il compito di concorrere a formare tale documentazione mediante un'attività materiale che si configura come preparatoria rispetto al procedimento tributario vero e proprio, pertanto i relativi atti sono, esclusi dal diritto d'accesso (ex art. 24, comma 6, della L. 241/1990).

CORTE D'APPELLO DI TORINO 14 NOVEMBRE 1984 (IL CANONE COME TASSA)

La sentenza della Corte d'Appello di Torino del 14 novembre 1984 origina dall'impugnazione della sentenza di primo grado del 12 ottobre

1982.

La Corte respinge la tesi dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale il presupposto del tributo è la semplice detenzione dell'apparecchio televisivo (nel senso che la corresponsione del canone è svincolata dalla prestazione, per cui la ricezione dei programmi da parte degli utenti sarebbe circostanza del tutto estranea al rapporto tributario con l'ente impositore).

Il giudice d'appello, si ricollega nella sua motivazione:

1. alla sentenza 8 giugno 1963 n. 81 della Corte Costituzionale,
2. all'art. 15 della legge 14 aprile 1975, n. 103 (che parla di canoni d'abbonamento)
3. all'art. 10 del RDL 21 febbraio 1938 n. 246 (il quale prevede, nel caso in cui non s'intenda più usufruire delle radioaudizioni, che l'abbonato debba chiudere l'apparecchio in modo da impedirne il funzionamento).

Tale ultima norma smentisce la tesi della semplice detenzione dell'apparecchio quale presupposto necessario e sufficiente per il pagamento del tributo, in quanto consente di continuarne la detenzione materiale, purché ne sia esclusa con sufficiente sicurezza (mediante sigillatura dell'apparecchio) la possibilità di funzionamento ed in definitiva la possibilità d'uso del servizio erogato.

Per la Corte d'Appello, le norme *supra* menzionate danno rilevanza all'utilizzabilità in concreto del servizio, per cui l'utente è esonerato dal pagamento della tassa, non solo nel caso in cui l'apparecchio è sigillato, ma anche nel caso in cui "*sia provata l'impossibilità tecnica, per la posizione geografica della zona... di ricevere i programmi televisivi nazionali*".

Dunque le zone d'ombra danno la sicurezza tecnica (al pari della sigillatura) che il detentore non ha la possibilità di usufruire del servizio televisivo nazionale e consentono di affermare che la società emittente non eroga il servizio in quella zona, con ciò venendo meno il presupposto e la legittimità della relativa tassa. (14)

SENTENZA N. 535/1988 DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Con la sentenza n. 535 del 1988, la Corte Costituzionale si pronuncia sulla questione di legittimità costituzionale promossa con l'ordinanza emessa il 14 maggio 1982 dal Tribunale di Torino nel procedimento tra numerosi abitanti del Comune di Marcheno e l'amministrazione finanziaria, in quanto si riteneva non dovuto il canone RAI, stante l'impossibilità di fruire delle trasmissioni televisive a causa della mancata copertura del segnale(15).

La Corte Costituzionale evidenzia che se da un lato la giurisprudenza della Cassazione e quella costituzionale(16) non hanno dubbi sulla natura fiscale del canone RAI, si deve rilevare che il legislatore, con la Convenzione per la concessione alla RAI dei servizi di radioaudizione, televisione e telediffusione (adottata con DPR 26 gennaio 1954 n. 180), attribuisce ad esso natura di tassa(17). Degno di rilievo è poi il fatto che il D.P.R. 26 ottobre 1972 concernente l'imposta sul valore aggiunto dichiara esente dall'imposta "*le operazioni relative alla riscossione dei tributi*" (art. 10 n. 5) ma sottopone all'aliquota del 2% i canoni d'abbonamento alle radiodiffusioni circolari (Parte II, n. 36).

Con la sentenza n. 535 del 1988, la Corte respinge la tesi dei cittadini di Marcheno.

Ora se è vero che il comma 2 dell'art. 15 L. 14 aprile 1975 n. 103, il quale dispone "*il canone di abbonamento e la tassa di concessione governativa... sono dovuti anche dai detentori di apparecchi atti o adattabili alla ricezione di trasmissioni sonore o televisive via cavo o provenienti dall'estero*" (considerando quindi il canone come tributo) la Corte, pur considerando il canone come tassa, nel caso di specie dichiara inammissibile la questione perché non è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale della norma di cui *supra*.

CORTE DI APPELLO DI TORINO, SEZ. I CIV., 9 FEBBRAIO 1990

La Corte afferma che dopo l'emanazione della legge n. 103 del 1975, l'elemento determinante per l'imposizione fiscale non è più rappresentato dalla possibilità d'utilizzazione del servizio della RAI, ma dalla mera detenzione di un apparecchio televisivo "*che permetta una*

più articolata utilizzazione, estensibile, specialmente dopo la cessazione del regime di monopolio, alla ricezione dei programmi più vari, non esclusivamente offerti dalla RAI".

Il canone rientrerebbe così nella categoria delle imposte. Il mutato quadro rispetto al passato, determinato dalla coesistenza insieme all'operatore pubblico, anche di emittenti private, impone *"l'esigenza di un rafforzamento dello Stato rispetto a dette altre fonti del medesimo servizio all'informazione e ad un certo tipo di cultura; chè per mantenere le fonti finanziarie necessarie per la gestione di un servizio più meritevole di garanzia e di protezione per l'obiettività dell'informazione, anche per assicurare alla collettività un bene immateriale di tutti, meritevole quindi di necessaria tutela sociale, implicante tra l'altro un articolato sistema di polizia, di gestione e di amministrazione dell'etere, su cui lo Stato stesso è sovrano esclusivo nei limiti dello spazio territoriale, attuando così, sempre nell'interesse dell'intera collettività socialmente organizzata, ampi servizi generali della Pubblica Amministrazione."*

Per questi motivi richiamando anche l'ordinanza 12-20 aprile 1989 della Corte Costituzionale, il canone è qualificato come imposta.

L'ORDINANZA 12-20 APRILE 1989 DELLA CORTE COSTITUZIONALE

L'ordinanza in questione scaturisce dal giudizio di legittimità costituzionale relativo agli artt. 1, 10 e 25 del regio decreto legge 21 febbraio 1938, n. 246, convertito nella legge 4 giugno 1938, n. 880 (*"Disciplina del canone d'abbonamento radiotelevisivo"*), e all'art. 15, comma secondo, della legge 14 aprile 1975, n. 103 (*"Nuove norme in materia di radiodiffusione e televisiva"*), sollevata con ordinanza 24 giugno 1988, nell'ambito di un procedimento instauratosi innanzi alla Corte d'Appello di Torino.

Il giudice di merito rimettente prospettava l'incompatibilità con il principio sancito nell'art. 53 della Costituzione, in quanto il canone RAI *"ricollega un'obbligazione verso lo Stato, del tutto sganciata dal conseguimento di speciali vantaggi da parte degli obbligati, ad un presupposto di fatto che non può ritenersi avere alcun rapporto neppure con la capacità contributiva dei medesimi"*.

Detto giudice ritiene altresì che la mera detenzione di un qualsivoglia apparecchio televisivo non potrebbe essere sufficiente, anche a causa del rapido invecchiamento tecnologico, *"a rilevare in modo attendibile o a rendere fondatamente presumibile"* alcuna capacità contributiva. La Corte Costituzionale giudica non fondata la questione in quanto *"la capacità contributiva consiste... nell'idoneità ad eseguire la prestazione coattivamente imposta, correlata non già alla concreta capacità del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è collegata. Quando tale presupposto sussista l'imposizione della prestazione tributaria è certamente legittima, e gli accadimenti successivi non sono idonei, salvo diversa disposizione di legge, ad escludere la sussistenza dell'indicato presupposto. Conseguentemente risulta del tutto irrilevante che in concreto il contribuente consegua o no l'utilità sperata, restando inalterato, per quanto si è detto, il rapporto tributario"* (18).

La Consulta sottolinea che la questione sollevata non avrebbe potuto trovare accoglimento neanche in riferimento all'art. 3 Costituzione (parametro non sollevato dal giudice a quo) poiché *"la costruzione, come presupposto d'imposta e come indice di capacità contributiva, della mera detenzione di un apparecchio radiotelevisivo non può essere considerata irragionevole ove venga comparata al modestissimo tributo annuo che l'utente è tenuto a pagare"* (19).

Per questi motivi la Corte Costituzionale dichiara la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale sollevata (20).

LA SENTENZA N. 284 DEL 2002 DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La sentenza n. 284 del 2002 della Corte Costituzionale scaturisce da una questione di legittimità costituzionale sollevata su eccezione di parte innanzi al Tribunale di Milano (nel corso di un giudizio d'opposizione ad un'ingiunzione emessa dall'Ufficio registro abbonamenti radio (URAR) e TV di Torino. Le norme coinvolte dal sindacato di costituzionalità erano

gli artt. 1, 10 e 25 della legge del 1938(21) nonché gli artt. 15 e 16 della legge n. 103/1975, in riferimento agli artt. 2, 3, 9 e 21 Costituzione(22).

In particolare l'art. 15 della legge n. 103/1975 prevede come strumento per soddisfare le necessità finanziarie del servizio pubblico di *"diffusione circolare di programmi radiofonici via etere o, su scala nazionale, via filo e di programmi televisivi via etere, o, su scala nazionale, via cavo e con qualsiasi altro mezzo"* il canone d'abbonamento (oltre ai proventi della pubblicità ed altre entrate).

Per il giudice remittente essendo il presupposto dell'imposizione del canone il cd. dominio dell'etere da parte dello Stato, il quale assegna alle emittenti le bande di frequenza, risulterebbe irragionevole ed ingiustificabile un'imposizione collegata al semplice possesso dell'apparecchio a prescindere dall'effettiva fruizione dei servizi, e a favore dello solo concessionario del servizio pubblico. Ciò in quanto s'imporrebbe ai cittadini un onere economico per la fruizione di un diritto la cui realizzazione rientrerebbe per dettato costituzionale fra i compiti primari della Repubblica, ma anche perché cessato il monopolio statale delle trasmissioni radiotelevisive, il servizio reso dalla RAI non si differenzerebbe da quello effettuato dalle emittenti private. Per il giudice di merito, la normativa opererebbe una disparità di trattamento fra chi riceve le trasmissioni televisive attraverso la tv e chi le riceve invece con altri mezzi tecnici (o non le riceve affatto) (23).

La Corte Costituzionale considera la questione non fondata attesa la natura tributaria del canone RAI, considerata anche la previsione dell'art. 15, comma 2, L. n. 103 del 1975. Sono richiamate poi le ordinanze nn. 219 e 499 del 1989, per le quali non è irragionevole un indice di capacità contributiva consistente nella mera detenzione di un apparecchio radiotelevisivo.

Quanto all'ingiustificata corresponsione del canone a favore della concessionaria del servizio pubblico, in quanto la programmazione effettuata da quest'ultima non differirebbe da quella dei concorrenti privati, il giudice costituzionale ha chiarito che *"proprio l'interesse generale che sorregge l'erogazione del servizio pubblico può richiedere una forma di finanziamento fondata sul ricorso allo strumento fiscale. Il canone radiotelevisivo costituisce in sostanza un'imposta di scopo, destinato come esso è, quasi per intero... alla concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo."*

Il venir meno del monopolio statale nelle emissioni televisive(24) *"non ha fatto venire meno l'esistenza e la giustificazione costituzionale dello specifico servizio pubblico radiotelevisivo esercitato da un apposito concessionario rientrante, per struttura e modo di formazione degli organi di indirizzo e di gestione, nella sfera pubblica"*.

Se è vero che la legge n. 103 del 1975 definiva all'art. 1 la diffusione circolare di programmi televisivi via etere come un *"servizio pubblico essenziale ed a carattere di preminente interesse generale, in quanto volta ad ampliare la partecipazione dei cittadini e concorrere allo sviluppo sociale e culturale del Paese in conformità ai principi sanciti dalla Costituzione"* (25), riservando così tale servizio allo Stato, non bisogna dimenticare che la normativa che trovava applicazione al tempo della questione di legittimità costituzionale di cui *supra* era la legge Mammi (L. n. 223 del 1990).

Infatti, se da un lato l'art. 1 di detta legge conferma il *"carattere di preminente interesse generale"* della diffusione di programmi radiofonici e televisivi e conferma altresì il pluralismo, l'obiettività, la completezza e l'imparzialità dell'informazione come principi fondamentali di tale servizio; dall'altro lato afferma esplicitamente che tale sistema *"si realizza con il concorso di soggetti pubblici e privati"* (comma 2 dell'art. 1 cit.).

Tramite le concessioni a soggetti privati diversi dalla concessionaria pubblica si attua (o si è cercato infelicitemente di attuare) il pluralismo dell'informazione riconosciuto dall'art. 21 della carta costituzionale.

Come si giustifica (e soprattutto per che cosa si caratterizza) in siffatto sistema (teoricamente) pluralistico una radiotelevisione pubblica finanziata dal canone?

La giurisprudenza costituzionale ritiene che il concessionario del servizio pubblico non possa agire come uno qualsiasi dei soggetti del mercato, ossia nel rispetto dei principi generali del sistema (obbligo a cui tutti sono tenuti), ma ha il compito di svolgere *"una funzione specifica per il miglior soddisfacimento del diritto dei cittadini all'informazione e per la diffusione della cultura"* (26).

I giudici costituzionali rilevano la necessità che la concessione imponga determinati obblighi di servizio pubblico, tra cui quello di assicurare un'informazione completa, d'adeguato livello professionale, imparziale, nonché atta a riflettere il dibattito fra i diversi orientamenti politici presenti nel Paese. Rientra tra gli obblighi di servizio pubblico anche la promozione culturale e garantire l'accesso della televisione alle più significative realtà culturali presenti sul territorio nazionale.

Le conseguenze che derivano da siffatta impostazione (che beninteso trovano riscontro anche in precise disposizioni normative⁽²⁷⁾) è che il finanziamento (parziale) tramite canone del servizio pubblico consente di ovviare alle criticità derivanti dal finanziamento basato esclusivamente tramite la raccolta pubblicitaria⁽²⁸⁾.

Rifacendosi alle norme precedentemente richiamate nonché ad una consolidata giurisprudenza costituzionale⁽²⁹⁾ viene dichiarata non fondata la questione di legittimità prospettata, ribadendosi la natura tributaria del canone (scollegata quindi alla fruizione effettiva del servizio).

GIURISPRUDENZA

CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza n. 81 del 1963

Sentenza n. 219 del 1985

Sentenza n. 186 del 1982

Sentenza n. 120 del 1972

Sentenza n. 373 del 1988

Sentenza n. 535 del 1988

Ordinanza n. 219 del 1989

Ordinanza n. 499 del 1989

CORTE DI CASSAZIONE

Cassazione Civile I sez. 3 agosto 1993 n. 8549

GIURISPRUDENZA DI MERITO

Corte d'Appello di Torino sentenza del 12 ottobre 1982

Corte d'Appello di Torino sentenza del 14 novembre 1984

Corte d'Appello di Torino sentenza del 10 febbraio 1989

Giudice di Pace di Varese sentenza del 24 ottobre 2006

TAR E CONSIGLIO DI STATO

TAR Lazio sentenza n. 497 del 26/02/1986

Consiglio di Stato IV sezione sentenza n. 264 del 18/04/1995

Consiglio di Stato VI sezione sentenza n. 1083 del 5/10/1995

Consiglio di Stato IV sezione sentenza n. 892 del 5/12/1995

Consiglio di Stato VI sezione sentenza n. 426 del 2/4/1998

SITOGRAFIA

www.abbonamenti.rai.it

www.aduc.itc.it

www.agcom.it

www.comunicazioni.it

www.ilcaso.it

NORMATIVA

RD 8 febbraio 1923 n. 1067

RD 27 settembre 1923 n. 2351

RD 1° maggio 1924 n. 655

RD 10 luglio 1924 n. 1226

RDL 23 ottobre 1925 n. 1917

RDL 17 novembre 1927 n. 2207

RD 3 agosto 1928 n. 2295

RDL 3 marzo 1932 n. 246

RDL 20 luglio 1934 n. 1203

RDL 21 febbraio 1938 n. 246

L. 4 maggio 1938 n. 880

D.Lgs. Lgt. 19 ottobre 1944 n. 347

D.Lgs. Lgt. 21 dicembre 1944 n. 458

D.Lgs. Lgt. 21 dicembre 1945 n. 834

DLCPS 30 dicembre 1946 n. 557
DLCPS 31 dicembre 1947 n. 1542
DPR 26 gennaio 1952 n. 180
DM 19 novembre 1953
DPR 5 febbraio 1953 n. 39
DPR 26 gennaio 1954 n. 180
L. 10 dicembre 1954 n. 1150
DM 27 dicembre 1956
L. 15 dicembre 1967, n.1235
DPR 26 ottobre 1972
L. 14 aprile 1975 n. 103
DL 1 febbraio 1977 n. 11
L. 31 marzo 1977 n. 90
DL 6 dicembre 1984 n. 807
L. n. 241/1990
L. 6 agosto 1990 n. 223
DL 31 maggio 1994 n. 330
L. 27 luglio 1994 n. 473
L. n. 449 del 1997
D.Lgs. n. 46/1999
Convezione - atto aggiuntivo tra RAI e Ministero delle Finanze del
23/07/1999
DM Ministero delle Comunicazioni 15 dicembre 2006

BIBLIOGRAFIA

Armella S. e Balzani F. (a cura di) *I contratti*, 2002, n. 8-9/2002,
Legittimità del canone radiotelevisivo in *Panorama fiscale* pag. 827
Avvocatura generale dello Stato *I giudizi di costituzionalità e il
contenzioso dello Stato negli anni 1961-1965. Relazione dell'avvocato
generale dello Stato al Presidente del Consiglio dei Ministri. Volume I-
I giudizi di costituzionalità* Roma-Istituto Poligrafico dello Stato-1966
De Mita E. *Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria*, Giuffrè
Di Nuzzo F., *Sulla natura giuridica del canone di abbonamento alla
televisione* in *Giurisprudenza Italiana*, 1994, parte prima sez. I, pag.
1192.
Esposito R., *Indicazioni giurisprudenziali in tema di disciplina della
radiotelevisione e della stampa* in *Dir. radiodiff.* 1990, fasc. 1-3, pag.
33-43.
Fichera F. *I contributi speciali e le tasse* in *Trattato di diritto tributario
(diretto da A. Amatucci)*, vol. IV, 2001, CEDAM, pagg. 342-345
Fois S. *Brevi note sulla natura giuridica del canone radiotelevisivo
(Nota a App. Torino 14 novembre 1984)* in *Il Diritto dell'Informazione e
dell'Informatica*, anno I, 1985, pagg. 208-211
Forte F.- Marchese C., *Prezzi pubblici e tariffe* in *Trattato di economia
pubblica (vol. 3)*, pag. 288
Giurisprudenza Italiana 1995-parte I, pag. 224
Fragola A., *Nota a Cass. Sez. III pen. 14 dicembre 1970* in *Rassegna
del diritto cinematografico, teatrale e della Radiotelevisione*, 1972,
fasc. 1-2, pag. 23
*Il primo decennio di giurisprudenza della Corte Costituzionale (1956-
1965)*, Roma-Corte Costituzionale - Ufficio Studi
Li Vecchi R., Boscia F., *Giurisprudenza completa della Corte
Costituzionale, 1956-1966*, pagg. 344-345
Raffaelli L. *Guida alle tasse-Ricchi e poveri nella giungla del fisco*
Editori Riuniti, 1984, pagg. 56-59
Rapporto sulle tariffe, Franco Angeli Editore, pag. 52
Rassegna parlamentare, 1973, fasc. 3-4 pagg. 201-216, *Relazione
della Commissione per lo studio della riforma della radiotelevisione
Rivista di legislazione fiscale*, 1984, pagg. 1303-1310
Zeno Zencovich V., "Canone radiotelevisivo e effettiva fruizione dei
programmi irradiati dalla RAI", in *Il Diritto dell'Informazione e
dell'Informatica*, anno I, 1985, pagg. 211-214

Note

(1) Ossia l'Associazione per i Diritti di Utenti e Consumatori
(www.aduc.it).

(2) In realtà ciò è una conseguenza dell'assetto complessivo del nostro sistema televisivo, in cui il duopolio ha di fatto favorito una omogeneità contenutistica dei due grandi *competitors*, determinando inevitabilmente la crescita dei costi per l'operatore pubblico. Per quanto concerne il canone, è pur vero che in alcuni paesi comunitari esso è più elevato, ma spesso ciò è conseguenza del diverso livello dei prezzi, e/o supplisce alla mancanza delle entrate di natura pubblicitaria.

(3) Evasione quantificata in più di cento milioni di euro all'anno. Sul punto si rinvia a <http://www.aduc.it/dyn/rai>. Il recupero di queste risorse consentirebbe così di diminuire il canone per le persone fisiche.

Non pare invece condivisibile, per le inevitabili distorsioni che tale scelta potrebbe comportare, la privatizzazione del servizio pubblico, tramite assegnazione a diverse emittenti, con varie gare d'appalto a seconda dei settori tematici.

(4) Il cui testo integrale è consultabile sul sito www.ilcaso.it.

(5) Acronimo di Ente Italiano Audizioni Radiofoniche.

(6) Laddove nella generica denominazione di "*tasce di abbonamento*" si ricomprendono sia "*l'importo di abbonamento*", detto anche "*prezzo*" o "*canone*", sia il "*diritto di licenza*".

(7) Dunque l'aver accordato lo strumento del privilegio fiscale risultava essere un chiaro indice della natura fiscale e tributaria del canone, come afferma anche la Corte di appello di Torino, sez. I civ., nella sentenza del 9 febbraio 1990.

(8) Nel senso che s'incorporano in un unico documento sia la licenza sia la ricevuta d'abbonamento che precedentemente venivano rilasciate dagli uffici postali a prova dell'assolvimento delle obbligazioni nascenti dai rapporti con lo Stato e con il concessionario ex art. 7 RDL 1917 del 1925.

(9) Secondo la normativa attualmente vigente la disdetta con richiesta di suggellamento degli apparecchi, se presentata entro il 31 dicembre, dispensa dal pagamento del canone dal 1° gennaio dell'anno successivo. Contemporaneamente all'invio della disdetta, gli abbonati devono versare all'Agenzia delle entrate – S.A.T. Sportello Abbonamenti TV – Ufficio Torino 1 – c.p. 22 – 10121 Torino Vaglia e Risparmi, indicando nella causale il numero dell'abbonamento, l'importo di € 5,16 per ogni apparecchio da suggellare.

In mancanza di regolare disdetta l'abbonamento si ha per tacitamente rinnovato.

Per quanto invece riguarda la disdetta dell'abbonamento senza il suggellamento dell'apparecchio, essa può verificarsi in occasione dei seguenti eventi:

1. cessione da parte dell'abbonato di tutti gli apparecchi in suo possesso dando esatta comunicazione delle generalità ed indirizzo del nuovo possessore;

2. comunicazione di non essere più in possesso di alcun apparecchio (ad. es. a causa di furto od incendio).

La disdetta dell'abbonamento alla televisione (senza suggellamento dell'apparecchio) denunciata entro il 31 dicembre dispensa dal pagamento del canone dal 1° gennaio dell'anno successivo mentre invece quella denunciata entro il 30 giugno dispensa dal pagamento del canone dal primo luglio. Nel caso in cui l'abbonato abbia già corrisposto l'intera annualità non è previsto per legge chiedere il rimborso.

Si rilevi infine che siccome il pagamento trimestrale costituisce una rata del canone semestrale non è possibile dare disdetta dell'abbonamento senza aver corrisposto almeno l'importo per il semestre.

(9) Fermo restando comunque l'obbligo di pagamento del canone.

(10) Trattasi dei cd. abbonamenti speciali che hanno validità limitata all'indirizzo per il quale sono stipulati, indicato nel libretto d'iscrizione, con la conseguenza che chi detiene più apparecchi in sedi diverse (per esempio nel caso delle catene alberghiere) dovrà stipulare un abbonamento per ognuna di esse.

(11) Relativamente al rinnovo dell'abbonamento effettuato in ritardo, la normativa attuale prevede una maggiorazione di 1/12 per ciascun semestre del canone se il ritardo è inferiore a 30 giorni e ad 1/6 per ciascun semestre se il ritardo è inferiore a 30 giorni (da versare sul c/c postale n. 104109, intestato al S.A.T. Sportello Abbonamenti TV-Torino. Nel caso in cui l'utente non rinnova nei termini stabiliti l'abbonamento, il S.A.T. provvederà al recupero bonario. Successivamente, il recupero

coattivo (tramite cartella esattoriale) sarà effettuato dal Concessionario della riscossione (ex D.Lgs. n. 46 del 1999).

(12) Concessione che comporta l'attribuzione alla concessionaria della qualifica di società d'interesse nazionale ai sensi dell'art. 2461 c.c.

(13) Si ricordi che l'art. 24, comma 6, della legge n. 241/1990 esclude dal diritto d'accesso alla documentazione amministrativa gli atti adottati nel corso della formazione dei provvedimenti elencati nell'art. 13 della stessa legge. In particolare il I comma di tale articolo esclude il diritto di accesso per i procedimenti finalizzati all'emanazione dei provvedimenti normativi, amministrativi generali, di pianificazione, e di programmazione; mentre il comma secondo dello stesso articolo estende tale preclusione anche ai procedimenti tributari.

Tale soluzione interpretativa viene adottata in base alla giurisprudenza maggioritaria (vedi in particolare Cons. di Stato, Sez. IV 18/04/1995 n. 264, Sez. VI 5/10/1995 n. 1083; Sez. IV 5/12/1995 n. 892) ma anche in considerazione dell'art. 24 comma 6. Quest'ultima disposizione, anche se non utilizza il termine "provvedimenti", si riferisce a tutti gli atti volti all'emanazione dei provvedimenti stessi, indicati nell'art. 13, senza operare alcuna distinzione tra gli atti preparatori dei provvedimenti previsti nel primo e nel secondo comma dello stesso articolo 13.

Per questi motivi il supremo organo della Giustizia Amministrativa afferma che *"l'esclusione del diritto d'accesso appare riferita anche agli atti che abbiano comunque assunto funzione preparatoria nei procedimenti di natura tributaria, essendo irrilevante, al riguardo, il fatto che la norma abbia usato il termine provvedimenti anziché il termine procedimenti adottato dal comma 2 dell'art. 13, poichè, trattandosi di atti preparatori, questi ultimi sono comunque, collegati ai procedimenti di emanazione dei provvedimenti in questione"*.

(14) Si rilevi però che la ormai consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione considera il canone RAI come un'imposta e non come una tassa. Vedi in particolare Cassazione Civile, I sez. 3 agosto 1993, n. 8549, consultabile anche su *Giurisprudenza Italiana*, 1994, parte prima sez. I, pag. 1192, e la relativa nota di *Di Nuzzo F.*, *Sulla natura giuridica del canone di abbonamento alla televisione*.

(15) Si noti comunque che la vicenda si era *de facto* conclusa dalla primavera del 1983, in quanto era stato installato un ripetitore che consentiva di ricevere i programmi televisivi della RAI.

(16) Vedi in particolare la sentenza n. 81 del 1963 della Corte Costituzionale.

(17) Tenendo poi conto che come afferma la Corte *"esistono entrate patrimoniali dello Stato, di natura sicuramente non fiscale, che pure godono di riscossione ex officio coattivo"*.

(18) Vedi in particolare la sentenza n. 373 del 1988, ma anche le sentenze nn. 219 del 1985, 186 del 1982 e 120 del 1972.

(19) Si noti però che oggi tale posizione della Corte Costituzionale potrebbe essere in parte infondata in quanto il televisore può per certi aspetti essere paragonato ad un elettrodomestico di larga diffusione, il costo dei modelli base risulta essere anche minore di cento euro, mentre l'esborso di oltre un centinaio di euro per l'abbonamento annuale risulta essere difficilmente sopportabile per nuclei familiari a basso reddito, donde una diffusa evasione, talvolta di necessità.

(20) Si segnali poi la posizione dell'Avvocatura dello Stato (espressa nella comparsa conclusionale del 20 gennaio 1986, pp. 12 e 13) - valutata come non peregrina dalla stessa Corte d'appello - in cui si propende per la qualificazione del canone radiotelevisivo come tributo speciale di scopo, ossia un tributo finalizzato più che al mantenimento ed all'efficienza della gestione del servizio pubblico di diffusione radiofonica e televisiva, alla conservazione di quelle particolari strutture essenziali, volte ad ampliare la partecipazione dell'intera collettività allo sviluppo sociale, culturale, politico e democratico del Paese in conformità ai principi della Costituzione. Questa tesi trova il limite nella considerazione che un'analogia forma di finanziamento non è prevista (o comunque non è prevista in queste dimensioni) in favore degli altri mezzi di comunicazione (si pensi per tutti alla crisi dei giornali quotidiani nel nostro Paese, dove ad una tiratura ed ad una platea di lettori limitata rispetto a Paesi europei più avanzati, si aggiunge la difficoltà di sostenersi con le risorse derivanti dalle entrate pubblicitarie e la presenza di un precariato di una certa consistenza).

(21) Che prevedono rispettivamente: l'obbligo di pagamento del canone per la semplice detenzione dell'apparecchio atto o adattabile alla

ricezione delle radioaudizioni; la dispensa dal pagamento del canone a causa di suggellamento o di cessione dell'apparecchio stesso; ed infine la riscossione ed il versamento dei canoni e delle relative soprattasse e pene pecuniarie.

(22) Si segnali poi che la Consulta ha ammesso l'intervento della RAI nel giudizio di costituzionalità concernente il canone radiotelevisivo, in quanto pur non essendo parte costituita nel giudizio a quo, è titolare di una posizione giuridica individuale, suscettibile di essere pregiudicata immediatamente ed irrimediabilmente dalla eventuale pronuncia di accoglimento.

(23) Il giudice *a quo* ritiene che non sussistano differenze giuridiche e fattuali tra il "servizio pubblico" della RAI ed il servizio "offerto al pubblico" dalle altre emittenti, donde non avrebbe razionale giustificazione una tassa da corrispondere alla sola "emittente pubblica" sul solo presupposto della detenzione di un apparecchio atto a ricevere un servizio "pubblico" dal contenuto uguale a quello offerto dal "servizio privato" e indipendentemente dal fatto che si usufruisca sia dell'uno che dell'altro. Ci si spinge addirittura ad affermare che il carattere pubblico dell'informazione dovrebbe determinare la sua gratuità.

(24) Inizialmente attraverso pronunce della stessa Corte Costituzionale, relativamente alle trasmissioni provenienti dall'estero (vedi sentenza n. 225 del 1974) e la programmazione locale (vedi sentenze nn. 226 del 1974 e 202 del 1976) e successivamente per opera del legislatore, anche per quanto concerne le trasmissioni via etere in ambito nazionale (in un primo momento in via transitoria - con il D.L. 6 dicembre 1984 n. 807 - e poi in via definitiva - vedi la legge 6 agosto 1990 n. 223).

(25) Dovendo altresì garantire indipendenza, obiettività ed apertura alle diverse tendenze politiche, sociali e culturali, nel rispetto delle libertà garantite dalla Costituzione.

(26) Il tutto con il fine di "ampliare la partecipazione dei cittadini e concorrere allo sviluppo sociale e culturale del Paese" secondo quanto disposto dall'art. 1 della legge del 1975.

(27) All'epoca dei fatti si possono richiamare la Convenzione approvata con il D.P.R. 28 marzo 1994, ed il D.P.R. 8 febbraio 2001 relativo al contratto di servizio per il triennio 2000-2002.

(28) Limiti costituiti dai tetti quantitativi imposti dalla legge (a tutela degli utenti e degli altri mezzi d'informazione) e dalle scelte degli investitori (di solito condizionate dagli indici d'ascolto).

(29) Sentenze nn. 81 del 1963, 225 e 226 del 1974, 202 del 1976, 535 del 1988, 219 e 499 del 1989 e 155 del 2002.

Publicità televisiva e diritto alla libertà di espressione

di Angela Natale

Sommario: 1. Introduzione 2. La regolamentazione della libertà di espressione 3. La libertà di espressione nella struttura del sistema radiotelevisivo 4. Dalla Direttiva "Televisione senza frontiere" (modificata dalla Direttiva 97/36/CE) alle Direttiva "Servizi di media audiovisivi senza frontiere" 5. Conclusioni.

1. Introduzione.

I diritti di libertà devono concepirsi, in un ordinamento democratico, come la garanzia della partecipazione del singolo alla vita politica della comunità. Per poter rendere effettiva e fruttuosa tale partecipazione occorre che sia consentito al cittadino di sviluppare e di arricchire nella vita della comunità la propria personalità spirituale, in modo da far valere le proprie qualità e da portare, nell'esercizio dei diritti politici, la luce di una coscienza e la guida di una convinzione. Laddove questi diritti sono soppressi, l'individuo si rinchioda in se stesso perdendo il senso della solidarietà collettiva(1).

Tra i diritti di libertà, occupa sicuramente uno spazio considerevole quello relativo alla libertà di espressione, libertà riconosciuta e garantita da tutte le Costituzioni moderne.

Varie sono le forme attraverso le quali la libertà di espressione si manifesta, tra queste assume particolare importanza quella legata alle comunicazioni di massa, soprattutto per il particolare rapporto che viene ad instaurarsi con il mondo della pubblicità televisiva, settore quest'ultimo di estrema delicatezza in quanto, nell'attuale situazione del mercato radiotelevisivo, sono essenzialmente le risorse pubblicitarie a fornire ai soggetti che operano nelle comunicazioni di massa le risorse indispensabili per svolgere la loro attività.

Ma, il tema della libertà di espressione nei *mass-media* ricorre oggi, con grande frequenza, soprattutto in merito al suo rapporto con i limiti, spesso violati, che vengono imposti principalmente a livello legislativo, attraverso norme nazionali e comunitarie.

E' ampiamente noto che la formazione di una posizione dominante nel mercato pubblicitario può riflettersi sul controllo del mercato televisivo, con conseguenze facilmente immaginabili rispetto alla effettiva realizzazione di un sistema pluralistico.

Deriva, dunque, con tutta evidenza, la necessità di tenere in debita considerazione le indicazioni rinvenibili nelle fonti comunitarie ed internazionali in sede di definizione delle regole relative alla struttura del sistema radiotelevisivo ed al servizio pubblico, affinché la pubblicità televisiva continui, da un lato, ad essere la risorsa indispensabile e primaria per un efficiente e corretto funzionamento delle comunicazioni di massa e, dall'altro, a rappresentare un aspetto importante della libertà di espressione, senza tralasciare, tuttavia, che tale diritto deve essere necessariamente bilanciato con altri di uguale importanza, come quello dei telespettatori e degli utenti ad essere tutelati dalla pubblicità eccessiva e ad accedere a programmi di qualità(2).

2. La regolamentazione della libertà di espressione.

La libertà di espressione e di manifestazione del pensiero è uno dei principali "diritti fondamentali" riconosciuti. Tale libertà è, tra l'altro, considerata come corollario dell'articolo 13 della Costituzione il quale prevede l'inviolabilità della libertà personale tanto fisica, quanto psichica(3).

Essa è riconosciuta da tutte le moderne Costituzioni ed alla stessa sono inoltre dedicati due articoli della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo del 1948: l'art. 18, secondo il quale "ogni individuo ha il diritto alla libertà di pensiero, di coscienza e di religione" e l'art. 19, il quale dispone che "ogni individuo ha il diritto alla libertà di opinione e di espressione, incluso il diritto di non essere molestato per la propria opinione e quello di cercare, ricevere e diffondere informazioni e idee attraverso ogni mezzo e senza riguardo a frontiere".

La libertà di espressione è sancita anche dall'art. 10 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali(4), secondo il quale "ogni persona ha diritto alla libertà di

espressione. Tale diritto include la libertà di opinione e la libertà di ricevere o di comunicare informazioni o idee senza che vi possa essere ingerenza da parte delle autorità pubbliche e senza limiti di frontiera. Il presente articolo non impedisce agli Stati di sottoporre a un regime di autorizzazione le imprese di radiodiffusione, cinematografiche o televisive.

L'esercizio di queste libertà, poiché comporta doveri e responsabilità, può essere sottoposto alle formalità, condizioni, restrizioni o sanzioni che sono previste dalla legge e che costituiscono misure necessarie, in una società democratica, alla sicurezza nazionale, all'integrità territoriale o alla pubblica sicurezza, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, alla protezione della reputazione o dei diritti altrui, per impedire la divulgazione di informazioni riservate o per garantire l'autorità e l'imparzialità del potere giudiziario".

L'art. 10 contempla, dunque, tre possibili forme di libertà di espressione: la libertà di opinioni, di informazioni e di idee, ma è chiaro che la garanzia prevista dal suddetto articolo opera anche a favore di qualsivoglia informazione, sempre che vengano rispettati taluni principi fondamentali, quali la tolleranza e la dignità della persona umana(5). Inoltre, la garanzia si estende non solo al contenuto della libertà di espressione, ma anche al suo modo di diffusione, sia che si utilizzi la stampa, sia che si adoperino mezzi moderni di trasmissione delle informazioni come la radio e la televisione. E' da osservare, però, che il secondo comma dell'art. 10 prevede che l'esercizio di tale libertà comporti doveri e responsabilità, intesi come una forma di autodisciplina imposta a colui che diffonde informazioni ed idee, in funzione dell'importanza del mezzo tecnico utilizzato (stampa, radio, televisione, cinema) e delle conseguenze pregiudiziali che tale diffusione può avere sugli interessi del singolo e della collettività(6). Fra i doveri e le responsabilità nell'ambito delle opinioni e delle credenze religiose può allora essere legittimamente compreso l'obbligo di evitare, se possibile, espressioni che sono gratuitamente offensive per gli altri e che costituiscono, dunque, un pregiudizio ai loro diritti, non contribuendo ad alcuna forma di dibattito pubblico in grado di favorire il progresso del genere umano. Ne deriva che, in linea di principio, si può ritenere necessario, in talune società democratiche, sanzionare o anche prevenire attacchi ingiuriosi contro oggetti di venerazione religiosa, sempre che ogni "formalità", "condizione", "restrizione" o "sanzione imposta" sia proporzionata allo scopo legittimo perseguito. Certamente, il secondo comma dell'art. 10 della Convenzione non lascia affatto spazio a restrizioni alla libertà di espressione nell'ambito del discorso politico o di questioni di interesse generale, ma un più ampio margine di discrezionalità è generalmente riconosciuto agli Stati contraenti quando disciplinano la libertà di espressione su questioni suscettibili di offendere convinzioni intime nell'ambito della morale e della religione(7).

Parimenti, l'art. 21 della nostra Costituzione stabilisce che:

"Tutti hanno diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione.

La stampa non può essere soggetta ad autorizzazioni o censure(...)".

L'interpretazione dell'art. 21 dà luogo ai seguenti principi:

- i soggetti titolari del diritto sono "tutti", cioè sia cittadini che stranieri, sia come singoli che in forma collettiva;
- il diritto include la manifestazione di opinioni in qualunque forma e senza limitazioni, salvo che si pregiudichino dei valori costituzionali;
- tale diritto va inteso anche in senso "negativo": è previsto, cioè, il diritto a non manifestare pensieri e opinioni contro la propria volontà; i limiti a tale libertà negativa sussistono in caso essi si rendano necessari per garantire l'ordine pubblico(8).

D'altro canto, la giurisprudenza comunitaria ha affermato, in più occasioni, che la libertà di espressione è una delle condizioni di base per il progresso della società democratica e per lo sviluppo di ciascun individuo. Essa riguarda non soltanto le informazioni e le idee accolte come favorevoli o considerate come inoffensive o indifferenti, per le quali non si porrebbe alcuna esigenza di garantirne la tutela, quanto piuttosto quelle che urtano, scioccano, inquietano o offendono una parte qualunque della popolazione(9).

Circa le modalità di esternazione del pensiero, anche critico, la Cassazione(10) ha affermato che esso può manifestarsi anche in maniera estemporanea, non essendo necessario che si esprima nelle sedi, ritenute più appropriate, istituzionali o mediatiche, ove si svolgono

dibattiti fra i rappresentanti della politica ed i commentatori. Diversamente, verrebbe indebitamente limitato, se non conculcato, il diritto alla libertà di espressione e di manifestazione del pensiero che spetta al comune cittadino.

Limiti alla libertà di espressione e di manifestazione del pensiero sono:

- il buon costume, che costituisce l'unico limite esplicito. Si intende con questa espressione il concetto di "pudore sessuale" e si accoglie la definizione di "Atti e oggetti osceni" data dall'art. 529 c.p. a tenore del quale si considerano "oscuri" gli atti e gli oggetti che, secondo il comune sentimento, offendono il pudore (esclusa l'opera d'arte e scientifica, in richiamo all'art. 33 Cost.). Dal momento che il concetto di pudore deve essere necessariamente adeguato nel corso del tempo, la Corte Costituzionale con la nota sent. 368/1992 si è pronunciata in proposito sostenendo che «il "buon costume" non è diretto ad esprimere semplicemente un valore di libertà individuale, (...) ma è, piuttosto, diretto a significare un valore riferibile alla collettività in generale. Quindi, gli atti oscuri non sono offensivi se si esauriscono nella sfera privata, ma lo sono quando la travalicano, recando pericolo di offesa al sentimento del pudore dei terzi non consenzienti o della collettività in generale»;

- i segreti, come il segreto di stato, il segreto d'ufficio, il segreto professionale e industriale;

- l'onore, da intendersi sia come dignità (la cui violazione dà luogo all'ingiuria), sia come reputazione (che, violata, origina la diffamazione). In tal senso, in difetto dei requisiti della veridicità, continenza ed interesse pubblico dei fatti riferiti (soprattutto attraverso un uso scrupoloso delle fonti), si concretizzerà una palese violazione dell'onorabilità di una persona.

3. La libertà di espressione nella struttura del sistema radiotelevisivo.

Posto che la libertà di espressione si manifesta anche attraverso i mezzi di comunicazione di massa e, segnatamente, attraverso la pubblicità televisiva, va evidenziato che l'attenzione internazionale verso l'attività dei mezzi di comunicazione di massa si è manifestata, almeno originariamente, dal punto di vista legislativo, in una forma disorganica, attraverso l'elaborazione di norme che disciplinavano la fattispecie più nel controllo pubblico sui contenuti, attesa la pervasività del mezzo utilizzato, che sotto il profilo dell'esercizio della libertà connessa all'attività tipica dei media(11).

Ciò posto, risulta evidente che la maggiore difficoltà ricostruttiva con riguardo al Servizio Pubblico Radiotelevisivo (SPR) nasce proprio dalla connessione fra questa particolare modalità organizzativa e valori che risultano propri delle Costituzioni statali, ma che al livello internazionale non hanno ottenuto una disciplina organica, fatta eccezione per la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e per la Convenzione sulla Televisione Transfrontaliera.

Tale vuoto normativo spiega il tentativo del legislatore di inquadrare il fenomeno *media* e, specificamente quello della radiotelevisione, nell'alveo della libertà di informazione e, quindi, della tutela della libertà della persona. Si giustifica in tal modo l'attenzione del diritto internazionale per questa attività che, ricondotta nell'ambito dei diritti fondamentali della persona, viene sottratta al *domaine réservé*.

Le peculiari ragioni di natura politica che sottendono all'organizzazione del sistema radiotelevisivo, vanno dalla completezza della programmazione alla promozione dei valori culturali e democratici, alla pluralità di voci, all'offerta di qualità, all'indipendenza della pubblicità. Si tratta di un retroterra che già *ex se* giustificava un inquadramento particolare del fenomeno, giacché difficilmente quegli obiettivi avrebbero potuto essere perseguiti dal mercato, sì che il SPR viene costruito quale baluardo a tutela di questi valori che potrebbero definirsi "vulnerabili" e che risulterebbero gravemente compromessi dalla mera applicazione delle regole di mercato(12).

Volendo individuare le specifiche norme internazionali che possono attribuire rilievo alle esigenze sottese al servizio radiotelevisivo pubblico deve considerarsi, in primo luogo, la libertà di espressione e di informazione che, nella sua più ampia accezione, viene, da un lato, a comprendere gli obiettivi che sopra si sono sottolineati e, dall'altro, costituisce lo strumento più idoneo a garantire la crescita non soltanto dell'individuo, ma dell'intera società, divenendo la libertà di espressione condizione per la partecipazione alla vita politica nelle moderne democrazie. Se le Costituzioni post belliche hanno ascrivito una

determinante rilevanza alla libertà di informazione, ciò si spiega proprio in forza di quest'ultima considerazione; ed è in questa luce che la radiotelevisione pubblica, quale servizio di interesse generale, riceve una sua giustificazione.

La prassi di diffondere e divulgare informazioni e messaggi attraverso il canale pubblicitario, richiede ovviamente, proprio per far sì che siano rispettati tutti i criteri e i requisiti che sottendono al diritto alla libertà di espressione, ma soprattutto per evitare sue indebite violazioni, una accurata regolamentazione.

In materia di informazione radiotelevisiva, le fonti di diritto internazionale convenzionale assumono rilevanza da svariati punti di vista, imponendo ai legislatori nazionali una serie di obblighi in sede di definizione della struttura del sistema radiotelevisivo nel suo complesso e di tutela della libertà di informazione, da intendersi sia nel suo significato attivo (diritto ad informare) che in quello passivo (diritto dei cittadini ad essere informati) (13).

In proposito, come già rimarcato, la Corte Europea dei diritti dell'uomo ha adottato un'interpretazione dell'art. 10 CEDU tale da sottolineare l'importanza del "diritto di ognuno a ricevere un'informazione il più possibile pluralistica e non condizionata dalla presenza di posizioni dominanti". Essa ha accolto il principio, inquadrabile nel novero delle tradizioni costituzionali comuni ai Paesi europei, per cui le regole generali del diritto alla concorrenza, pur svolgendo un ruolo di estrema rilevanza per il controllo delle concentrazioni anche nel settore dei *media*, non possono fungere da argine efficace contro la creazione di posizioni dominanti nei mercati delle comunicazioni di massa, incompatibili con gli obiettivi della regolamentazione. La Corte ha dunque sostenuto la legittimità di interventi *ex ante* sul mercato delle comunicazioni di massa, qualora essi risultino funzionali alla tutela del diritto del cittadino ad un'informazione pluralistica (14).

Su queste premesse, rimarcato il ruolo fondamentale che la libertà di espressione riveste in una società democratica, la Corte di Strasburgo (15) ha aggiunto che la tutela del diritto all'informazione può essere garantita dagli Stati membri esclusivamente qualora il sistema radiotelevisivo si basi sul principio pluralistico, del quale lo Stato è garante ultimo.

Essa ha quindi statuito che il principio ora ricordato assume un particolare significato in relazione all'attività delle imprese radiotelevisive, considerata l'ampia diffusione dei loro programmi.

Quanto al rispetto degli obblighi convenzionali, esso viene, *in primis*, garantito dal sistema accentrato di controllo del comportamento degli Stati affidato alla Corte Europea dei diritti dell'uomo (art. 19 e ss. CEDU). La Corte può, dunque, a seguito di ricorso presentato anche da singoli interessati, accertare con sentenza l'eventuale violazione dell'art. 10 CEDU, con conseguente obbligo per lo Stato condannato di dare esecuzione alla pronuncia (art. 46 CEDU), modificando all'occorrenza la normativa contestata, qualora la violazione sia dovuta all'adozione di una normativa incompatibile. La Corte può anche condannare lo Stato colpevole al versamento di una somma in favore del privato a titolo di "equa soddisfazione" (art. 41 CEDU).

Per quel che concerne l'incidenza della Convenzione europea sull'ordinamento interno, alla luce delle modifiche apportate dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 al Titolo V della Costituzione, la norma pattizia assume oggi il ruolo di parametro (indiretto) di legittimità delle leggi, quanto meno rispetto a quelle adottate dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 117 Cost. Nulla osta, dunque, alla luce del nuovo testo costituzionale, a che la disciplina italiana in materia radiotelevisiva possa essere soggetta a scrutinio da parte della Corte Costituzionale anche con riferimento ai vincoli imposti dalla Convenzione europea.

Va da sé, tuttavia, che il principio pluralistico, ricavato dalla Corte di Strasburgo dall'art. 10 CEDU, pur imponendo certamente agli Stati parti degli obblighi di carattere "positivo", riveste pur sempre un carattere generale, se si vuole, generico. Di certo, soluzioni normative, quali il mantenimento di una posizione di monopolio, ovvero la sottoposizione del sistema dell'informazione al potere esecutivo o, comunque, ad interessi privati dominanti, comportano, *prima facie*, una violazione dell'art. 10 CEDU e, dunque, dell'art. 117 Cost. (16)

Tuttavia, non pare sia possibile ricavare elementi decisivi dalla giurisprudenza della Corte Europea, essendosi questa limitata ad affermare principi di carattere generale (appunto, l'importanza del principio del pluralismo nell'informazione come garanzia di un sistema

democratico) e ad intervenire in casi sporadici per verificare se il comportamento assunto dalle autorità statali sia o meno conforme ai parametri imposti dall'art. 10 CEDU.

Ovviamente, quanto appena sostenuto non esclude che l'evoluzione della giurisprudenza della Corte porti in futuro ad un intervento di carattere "positivo", nel senso di richiedere misure concrete tendenti ad organizzare il sistema dei mezzi di comunicazione di massa in maniera tale da garantire l'accesso del pubblico ad un'informazione sufficientemente diversificata e pluralistica(17).

Un ruolo importante in tema di chiarificazione del contenuto precettivo dell'art. 10 CEDU può essere attribuito alla prassi successiva degli Stati e dello stesso Consiglio d'Europa. Vengono dunque in rilievo, in proposito, l'art. 10 bis della Convenzione europea sulla Televisione Transfrontaliera del 1989, nonché la "Risoluzione del Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa in merito alle misure statali per la promozione del pluralismo" (R 99/1). Entrambi i testi richiedono agli Stati membri di garantire il principio pluralistico nella struttura del mercato radiotelevisivo.

In particolare, la Convenzione di Strasburgo, adottata in seno al Consiglio d'Europa nel 1989 ed entrata in vigore il primo maggio 1993, è stata successivamente modificata con un Protocollo entrato in vigore sul piano internazionale il primo ottobre 2000. All'art. 10 bis, aggiunto dal Protocollo, la Convenzione richiede agli Stati parti (tra cui l'Italia) di "sforzarsi di evitare" che la programmazione delle emittenti sottoposte alla loro giurisdizione sia capace di mettere in pericolo il pluralismo dei media. Si sottolinea, pertanto, l'importanza del pluralismo nelle comunicazioni di massa per l'esercizio effettivo della libertà di espressione e di informazione, rendendo dunque esplicito il collegamento esistente tra il testo convenzionale e la CEDU. Si aggiunge, inoltre, che la finalità dell'art. 10 bis è quella di mettere in evidenza la responsabilità che grava sugli Stati parti per la tutela del pluralismo, senza tuttavia imporre obblighi specifici sugli Stati stessi.

Non va dunque escluso che la norma convenzionale possa operare da parametro di legalità dell'attività degli Stati, o quanto meno da canone per l'interpretazione dell'art. 10 CEDU(18).

A sua volta, la Raccomandazione del Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa

del 19 gennaio 1999, richiede agli Stati membri di adottare una serie di misure per promuovere il pluralismo nei mezzi di comunicazione di massa. In particolare, essa chiede agli Stati di prendere in considerazione l'adozione di una normativa finalizzata a prevenire o reprimere concentrazioni che possano mettere a repentaglio il pluralismo dell'informazione a livello nazionale, regionale o locale.

Come è noto, le Raccomandazioni del Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa, come di norma per atti di questo tipo adottati da Organizzazioni internazionali, se pure possono produrre alcuni effetti giuridici, non creano di per sé alcun obbligo a carico degli Stati membri. Pur tuttavia, quanto ora sostenuto, non esclude, come prima anticipato, che le stesse possano assumere rilevanza ai fini della qualificazione del significato e della portata del principio del pluralismo, allo scopo di dare concreta attuazione al principio del diritto all'informazione.

Ciò detto dal punto di vista formale, va certo precisato che il principio pluralistico, come codificato nei testi su richiamati, deve essere "relativizzato" alla luce delle realtà tecnologiche e della consistenza dei mercati: la traduzione in regole concrete del principio pluralistico deve tenere conto di tutto ciò, con l'obiettivo primario di consentire ai titolari del diritto l'accesso a una pluralità di fonti di informazione. Si tratta, quindi, di calibrare le regole *ex ante* in favore del pluralismo nella maniera più utile per evitare la formazione di posizioni dominanti e l'eventuale rimozione di quelle esistenti.

Il principio pluralistico trova oggi un significativo, espresso richiamo nell'art. 11, n. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea secondo il quale "Ogni individuo ha diritto alla libertà di espressione. Tale diritto include la libertà di opinione e la libertà di ricevere o di comunicare informazioni o idee senza che vi possa essere ingerenza da parte delle autorità pubbliche e senza limiti di frontiera. La libertà dei media e il loro pluralismo sono rispettati".

Secondo autorevole dottrina la Convenzione, incaricata di redigere la Carta, mirava a codificare insieme il profilo attivo (libertà di informare) e passivo (diritto di ricercare e ricevere le informazioni) della libertà d'informazione, profilo quest'ultimo che costituisce una premessa

indefettibile per rendere effettivo l'esercizio di tutti i diritti fondamentali, ivi compresa la libertà di opinione. Ogni libertà implica, infatti, il riconoscimento di una facoltà di scelta ed ogni scelta, per essere veramente tale, presuppone un certo grado di informazione. In secondo luogo, la libertà di ricevere e di ricercare le informazioni implica la tutela del pluralismo delle opinioni e costituisce, quindi, un'esigenza indefettibile per la democrazia, perché consente una attiva e consapevole partecipazione alla vita politica e sociale della comunità di appartenenza.

Per quel che concerne la libertà di espressione e di informazione, vengono in rilievo anche le fonti di c.d. *soft law* ed in particolare le Risoluzioni adottate dal Parlamento Europeo. Tra queste ultime merita attenzione quella adottata dal Parlamento il 22 aprile del 2004, dedicata ai "rischi di violazione, nell'UE e, particolarmente in Italia, della libertà di espressione ed informazione."

In questo documento il Parlamento sostiene che la libertà e il pluralismo dei mezzi di comunicazione costituiscono requisiti imprescindibili per il pieno rispetto del diritto alla libertà di espressione e di informazione e aggiunge che la libertà e il pluralismo rafforzano il principio di democrazia su cui si fonda l'Unione e costituiscono un elemento essenziale nella stessa.

4. Dalla Direttiva "Televisione senza frontiere" (modificata dalla Direttiva 97/36/CE) alla Direttiva "Servizi di media audiovisivi senza frontiere"

Non è difficile, in prospettiva storica, ritenere unitario il fenomeno della comunicazione pubblicitaria quale veicolo di informazione e di persuasione, se lo analizziamo separandolo dal contesto dei differenti assetti socio-economici e dai più elementari o più complessi strumenti tecnici a disposizione dell'imprenditore che opera sul mercato.

La funzione della pubblicità consiste, da un lato, nel mettere i consumatori a conoscenza delle varie possibilità di acquisto per soddisfare i differenti bisogni e, dall'altro, nell'essere strumento persuasivo, attraverso la spinta suggestiva esercitata sul pubblico dai mezzi di comunicazione di massa(19).

Se si può affermare che la libertà di diffusione pubblicitaria è riconducibile al diritto alla libertà di iniziativa economica sancito dall'art. 41 Cost., altrettanto può dirsi riguardo all'art. 21 Cost. che stabilisce il principio della libertà di manifestazione del pensiero. Sembra, infatti, che tale norma non garantisca la libera informazione ed il libero dibattito solo in ordine alle istanze di interesse politico o culturale in genere, bensì anche in merito agli interessi di carattere economico che riguardano la collettività. Ma, d'altra parte, è sorta l'esigenza di assoggettare la pubblicità commerciale ad un sistema di autorizzazioni o ad una censura preventiva, allo scopo di attuare una più efficace e penetrante tutela della collettività dei consumatori evitando, nel mercato pubblicitario, la formazione di posizioni dominanti che, oltre a riflettersi sul controllo del mercato televisivo, possono produrre conseguenze rilevanti anche nel contiguo mercato dell'editoria che si nutre, sostanzialmente, della medesima fonte di finanziamento(20).

A questo proposito, va rimarcato che la sostanziale unicità delle fonti di finanziamento della televisione e della stampa e, quindi, l'esigenza di garantire un'equa distribuzione delle risorse tra i due *media*, costituisce un elemento costante nella giurisprudenza costituzionale, laddove si afferma che attraverso una adeguata limitazione della pubblicità, si evita il pericolo che la radiotelevisione, inaridendo una tradizionale fonte di finanziamento della libera stampa, rechi grave pregiudizio ad una libertà che la Costituzione fa oggetto di energica tutela(21).

Successivamente, con la sentenza n. 231 del 1985, la Corte Costituzionale sottolinea nuovamente la "natura di fonte di finanziamento degli organi di informazione" della pubblicità commerciale ribadendo, altresì, che la previsione di limiti alla trasmissione di messaggi pubblicitari con il mezzo televisivo è finalizzata, oltre che alla tutela degli utenti, a "garantire una condizione essenziale perché possa aversi pluralismo nell'informazione, dal momento che l'apporto rappresentato dagli introiti pubblicitari è considerato indispensabile per la sopravvivenza dei mezzi di comunicazione di massa, si tratti di organi di stampa, ovvero delle emittenti radiotelevisive, pubbliche e private".

Si considerano, dunque, contigui e complementari i segmenti del mercato pubblicitario afferenti la raccolta per la televisione e la stampa, ma di recente sono state evidenziate caratteristiche diverse dei due

mezzi, in quanto la pubblicità offerta in televisione punterebbe a far breccia sulla "emozione" e, dunque, sull'elemento persuasivo-visivo, mentre la pubblicità sulla stampa sarebbe più idonea per alcune tipologie di beni e servizi per cui è invece essenziale l'elemento informativo. Ora, a prescindere dalla fondatezza o meno di questa distinzione, è evidente che il ricorso alle telepromozioni e alle televendite inserisce nella pubblicità radiotelevisiva elementi di "informazione" equiparabili a quelli propri della pubblicità sulla stampa.

In una sentenza del 1988 la Corte Costituzionale ha evidenziato la necessità di porre dei limiti alla pubblicità, in considerazione anche dei livelli particolarmente elevati che il volume della pubblicità televisiva aveva raggiunto in Italia, ragion per cui "è necessario realizzare, in attuazione del disegno costituzionale, un equilibrio delle risorse dei diversi settori dell'informazione e garantire effettivamente, anche in tal modo, il massimo di pluralismo informativo".

Il rilievo che assume lo strumento radiotelevisivo per l'esercizio della libertà fondamentale di informazione rafforza l'esigenza di una tutela piena di questa libertà, che non può non passare per una più completa e dettagliata disciplina della stessa al livello internazionale, prescindendo dai profili tecnici dello stesso strumento(22). Ciò spiega perché, fin dal 1906, con la Conferenza di Berlino veniva costituita la UIR (Unione Internazionale Radiotelegrafica), divenuta successivamente UIT (Unione Internazionale delle Telecomunicazioni) che emana appositi regolamenti.

Al di là della disciplina contenuta in molteplici convenzioni internazionali, si ricorda il Regolamento Internazionale delle Radiocomunicazioni che disciplina, fra l'altro, l'assegnazione e l'utilizzazione delle frequenze(23).

L'intento di salvaguardare un certo equilibrio fra i vari comparti dei *mass-media* per quanto riguarda la raccolta delle risorse pubblicitarie e, dunque, a monte, la consapevolezza del legame esistente tra i due settori quanto alla raccolta delle risorse economiche, è altresì presente nella normativa anticoncentrazione contenuta nelle leggi n. 223 del 1990 e n. 249 del 1997(24), nonché in atti normativi comunitari.

Partendo da questi ultimi, viene in rilievo soprattutto la Direttiva 89/552/CE (nota con il nome di "Televisione senza frontiere"), successivamente modificata dalla Direttiva 97/36/CE, la quale pur non occupandosi espressamente di tutela dell'equa distribuzione delle risorse, insiste sullo stretto legame esistente tra editoria e radiotelevisione rispetto alla raccolta pubblicitaria, tanto che le regole in materia di limiti alla pubblicità televisiva sono intese alla "salvaguardia del pluralismo dell'informazione e dei *media*" (art. 19 della Direttiva 89/552/CEE; considerando n. 44 della Direttiva di modifica n. 97/36/CE) (25).

Va da sé che l'adozione delle Direttive in questione e delle (tardive) leggi interne di recepimento non hanno certo reso obsoleta la preoccupazione espressa dalla Corte Costituzionale in merito all'esigenza che la disciplina applicabile sia configurata in modo tale da garantire ai cittadini la pluralità delle fonti di informazione. Il rispetto delle regole europee (peraltro ancora non pienamente realizzatosi, a distanza di quasi venti anni dalla loro adozione) è solo una garanzia minima, posto che la stessa Direttiva consente agli Stati membri l'adozione di regole più severe o più dettagliate, e lo fa indicando tra gli obiettivi che gli Stati possono legittimamente perseguire, la tutela del pluralismo dell'informazione. E' quindi improprio invocare l'adozione delle Direttive – e delle norme interne di recepimento – come argomento decisivo al fine di sostenere che le richieste della Corte Costituzionale sarebbero divenute anacronistiche in quanto superate del successivo intervento legislativo(26).

La normativa vigente in Italia limita la raccolta pubblicitaria in duplice modo: in primo luogo, a fini di tutela dell'integrità delle opere trasmesse, di tutela dei valori fondamentali, nonché di protezione dell'utente radiotelevisivo da eccessi di pubblicità o da comportamenti pregiudizievoli per la salute, prevede una serie di regole, in maggior parte di derivazione comunitaria, concernente i "tetti" di affollamento pubblicitario, l'interruzione di programmi con la pubblicità, la protezione della dignità umana e la protezione dei minori, nonché divieti o limitazioni alla pubblicità per determinati prodotti (tabacco e medicinali soggetti a prescrizione, bevande alcoliche). In secondo luogo, a fini di corretta distribuzione delle risorse e, dunque, per evitare la formazione di posizioni dominanti nelle comunicazioni di massa, contiene prescrizioni che fissano una percentuale massima di risorse

pubblicitarie che ogni soggetto può detenere o controllare(27). Quanto, invece, alle regole sulla diffusione di messaggi pubblicitari, la citata Direttiva comunitaria 89/552/CE, successivamente modificata con la Direttiva 97/36/CE, è intervenuta al fine di armonizzare la disciplina nazionale con alcune regole minime. Queste ultime si riferiscono alle modalità di inserimento della pubblicità ed alla sua distinzione dal resto delle trasmissioni (artt. 10-11), a regole generali di comportamento a tutela della dignità umana (art. 12), a divieti o limitazioni specifiche riferiti a singoli prodotti (artt. 13-15), alla tutela dei minori (art. 16), alla sponsorizzazione (art. 17) ed ai "tetti" di affollamento pubblicitario (art. 18).

Scopo della Direttiva in oggetto era quello di dotare i Paesi membri di un nucleo di norme comuni in materia di diffusione e distribuzione delle attività connesse al settore audiovisivo ed a garantire la libertà di prestazione dei servizi di televisione entro il territorio comunitario. Tale libertà, ai sensi del Preambolo della Direttiva, è considerata essere una specifica manifestazione della libertà di espressione, sancita dall'art. 10, co. 1, della Convenzione europea sulla salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che include, come già più volte precedentemente ricordato, la libertà di ricevere o comunicare informazioni senza ingerenza delle autorità pubbliche, con le sole eccezioni previste dall'art. 10,co. 2, tra le quali l'esigenza di garantire adeguata protezione ai "diritti altrui".

In sede di Parlamento europeo si era fortemente diffusa la convinzione che una autentica integrazione di tutti i cittadini dell'Unione non sarebbe potuta avvenire senza una regola comune sul principale *media*: la televisione. All'epoca, l'apporto fattivo degli europarlamentari italiani fu determinante per la fissazione dei principi fondamentali, mentre in epoche successive, per il prevalere di tematiche interne, non fu notato altrettanto impegno.

E' la stessa sintesi ufficiale da parte del Consiglio a qualificare, infatti, la Direttiva "Televisione senza frontiere" (direttiva TSF) come la pietra angolare della politica audiovisiva dell'Unione europea.

La Direttiva in parola, meglio nota come Direttiva sulle "Televisioni senza frontiere", soprattutto per aver dedicato l'intero capitolo IV alla "Pubblicità televisiva, sponsorizzazione e televendita", avrebbe dovuto contribuire in maniera sostanziale all'assetto del mercato televisivo europeo, contemperando le esigenze di finanziamento della emittenza televisiva, da un lato, e di tutela degli autori e dei telespettatori, dall'altro. Nondimeno, tale aspirazione è apparsa, fin da subito, frustrata da un testo normativo piuttosto ambiguo, frutto del difficile compromesso raggiunto sul piano politico già all'epoca della redazione della Direttiva, che ha lasciato varchi ad interpretazioni divergenti e ad applicazioni difformi negli Stati membri, tradendo lo spirito che aveva ispirato l'avvio dei lavori e l'obiettivo della creazione di un unico spazio audiovisivo europeo.

Per quel che riguarda l'attuazione della Direttiva nell'ordinamento italiano, nel corso del tempo si sono sedimentate situazioni di patente illegittimità della normativa interna, decisamente meno rigida di quella comunitaria, in particolare per quanto concerne la disciplina delle interruzioni pubblicitarie.

E' solo con l'adozione della legge n. 122 del 1998, dunque, a distanza di sette anni dal termine imposto agli Stati membri (novembre 1991), che l'obbligo di corretta attuazione della Direttiva comunitaria 89/552/CE è stato rispettato sul piano normativo.

La Commissione ha ricevuto numerose notizie di presunte violazioni delle norme in materia di pubblicità e di sponsorizzazioni in taluni Stati membri ed ha raccolto elementi necessari per valutare la misura in cui tali presunti superamenti avrebbero potuto costituire infrazioni da parte degli Stati membri interessati, al fine di assumere i provvedimenti correttivi appropriati.

Nei confronti di Grecia, Spagna, Germania, Italia e Portogallo sono state aperte tre procedure d'infrazione per l'inadeguata applicazione delle disposizioni della Direttiva 89/552/CE (soprattutto per il mancato rispetto delle disposizioni in materia di pubblicità). Al riguardo si può considerare la sentenza della Corte di Giustizia del 12 dicembre 2006(28), con la quale la Corte si pronunciava in merito al ricorso proposto dalla Germania che chiedeva l'annullamento degli articoli della Direttiva che vietano la pubblicità dei prodotti del tabacco. La ricorrente sosteneva che tale divieti ostacolassero la libera circolazione delle merci, il funzionamento del mercato interno e violassero la libertà di

opinione. A tale proposito la Corte ha respinto il ricorso, ricordando che la Comunità è tenuta a garantire un livello elevato di protezione della salute delle persone, per cui il legislatore comunitario non poteva non esentare le pubblicità dal divieto nei confronti del tabacco. Inoltre, la Corte ha rilevato che tali divieti lasciano intatta la libertà di espressione e non vanno oltre i limiti del potere discrezionale riconosciuto al legislatore comunitario.

In Italia, invece, un esempio di violazione della Direttiva comunitaria è dato dalla prassi delle emittenti (pubbliche e private) di interrompere eventi sportivi come le partite di calcio con spot isolati in "pause di gioco", dunque in momenti differenti dagli intervalli dell'evento ed in contrasto con quanto previsto dagli artt. 10 e 11 della Direttiva. Tale difformità ha provocato la reazione della Commissione europea, cui è demandato il compito di vigilare sul rispetto delle regole comunitarie negli ordinamenti nazionali. La Commissione ha dato inizio ad una procedura di infrazione⁽²⁾, ai sensi dell'art. 226 del Trattato CE, nei confronti dello Stato italiano, per violazione della Direttiva. Nella sua lettera la Commissione sostiene che la norma della Direttiva è del tutto chiara e precisa nel suo contenuto precettivo e che l'interpretazione letterale ("intervallo" della partita di calcio è quello che intercorre tra il primo ed il secondo tempo) viene confermata sia dalle regole federali, sia da un'interpretazione sistematica e teleologica delle disposizioni comunitarie pertinenti.

Altri esempi di violazione delle regole comunitarie nella prassi delle emittenti italiane concernono il mancato rispetto delle regole che impongono un intervallo di almeno venti minuti tra due successive interruzioni del medesimo programma (si pensi, per rimanere in tema di eventi sportivi, alla trasmissione dei G.P. di motociclismo), quelle che limitano le interruzioni delle opere cinematografiche trasmesse in televisione o dei programmi per i minori e così via.

La Commissione ha tenuto a ricordare che compete a ciascuno Stato membro accertarsi che, tutte le trasmissioni trasmesse da emittenti radiotelevisive sottoposte alla sua giurisdizione, rispettino effettivamente le norme della Direttiva e, più in generale, la giurisprudenza applicabile alle trasmissioni destinate al pubblico nello Stato membro in questione⁽³⁰⁾.

Tanto conferma come l'ambiguità del testo normativo della Direttiva 89/552/CE si presti ad interpretazioni divergenti e a difformi applicazioni negli Stati membri, così da frustrare l'obiettivo che aveva ispirato la sua realizzazione.

E' proprio per tali motivi che molti suoi aspetti evidentemente insoddisfacenti saranno modificati dalla Direttiva n. 97/36/CE⁽³¹⁾.

La nuova Direttiva, emanata il 23 giugno 1997 dal Parlamento europeo e dal Consiglio, anch'essa denominata tra l'altro "Televisione senza frontiere" come la precedente Direttiva 89/552/CE, contempla come principali punti di revisione:

- *il principio di giurisdizione*: lo Stato membro competente per le reti televisive viene determinato in funzione del luogo in cui si trova la sede sociale effettiva e del luogo in cui vengono prese le decisioni attinenti alla programmazione;

- *la protezione dei minori*: la nuova Direttiva sottolinea soprattutto l'importanza della protezione dei minori. Viene segnatamente indicato che gli Stati membri devono controllare che i programmi che possono nuocere allo sviluppo dei minori, trasmessi in chiaro, siano preceduti da un idoneo segnale acustico o contrassegnati tramite un simbolo visibile.

La nuova Direttiva 97/36/CE, così come enunciato nel preambolo, viene emanata partendo dalla considerazione che, dall'attuazione della Direttiva 89/552/CE e dalla relazione sulla sua attuazione, sarebbe emersa la necessità di chiarire talune definizioni o obblighi degli Stati membri in essa contenuti, nonché di provvedere all'effettiva applicazione delle disposizioni della Direttiva del 1989, come modificata da quella del 1997, in tutta la Comunità, per garantire una concorrenza libera e leale tra gli operatori dello stesso settore.

Si riteneva fondamentale intervenire con una procedura di revisione affinché gli Stati membri fossero in grado di adottare misure volte a proteggere il diritto all'informazione e ad assicurare un ampio accesso del pubblico alla copertura televisiva di eventi, nazionali e non, di particolare rilevanza per la società.

L'approccio adottato dalla nuova Direttiva tendeva a conseguire l'armonizzazione necessaria e sufficiente per assicurare la libera circolazione delle trasmissioni televisive nella Comunità, a salvaguardia

del pluralismo nell'industria dell'informazione e nei mezzi di comunicazione, nonché della concorrenza, al fine di evitare l'abuso di posizioni dominanti, ma soprattutto al fine di non ledere il diritto alla libertà di espressione⁽³²⁾.

La Direttiva "Televisione senza frontiere" adottata nel 1989, già modificata, come precedentemente esaminato, una prima volta nel 1997, è stata di recente ulteriormente rinnovata a seguito della Direttiva 2007/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2007.

La principale motivazione alla base di tale revisione è volta ad adattare ed ammodernare le norme esistenti, tenendo conto degli sviluppi tecnologici e dei cambiamenti avvenuti nella struttura del mercato degli audiovisivi. Ulteriori obiettivi consistono nel ridurre gli oneri normativi imposti ai fornitori di servizi audiovisivi, agevolando al tempo stesso il finanziamento dei contenuti audiovisivi europei.

La Commissione propone una revisione basata su una nuova definizione dei servizi di media audiovisivi, svincolata dalle tecniche di trasmissione.

La nuova Direttiva definisce il concetto di "servizi di media audiovisivi" compiendo una distinzione tra:

- servizi lineari, che designano i servizi di televisione tradizionale, internet e telefonia mobile che i telespettatori ricevono passivamente
- servizi non lineari, cioè i servizi di televisione a richiesta che i telespettatori scelgono di vedere (servizi di video *on demand*, ad esempio).

In base a questa differenziazione, la presente Direttiva ammodernata e semplifica il quadro normativo per i servizi lineari e introduce norme minime per i servizi non lineari, in particolare in materia di tutela dei minori, di prevenzione dell'odio razziale e di divieto della pubblicità clandestina.

Tutti questi servizi beneficeranno del principio del paese d'origine e saranno pertanto tenuti a rispettare esclusivamente le disposizioni giuridiche in vigore nel loro paese di stabilimento. I vantaggi di tale principio sono così estesi ai servizi non lineari, garantendo anche a questi ultimi le migliori condizioni per il successo commerciale.

Qualora esistano le condizioni per cui le emittenti di altri Stati membri possono aggirare le norme più severe dello Stato membro di destinazione, si applica una nuova procedura in due tappe. Si avvia una trattativa tra i due Stati membri e, in caso di fallimento, la Commissione interviene per esaminare la compatibilità con il diritto comunitario dei provvedimenti proposti dallo Stato membro di destinazione.

La Direttiva semplifica e rende più flessibili le norme per l'inserimento della pubblicità; essa incoraggia altresì l'autoregolamentazione e la coregolamentazione nel settore.

Il tetto pubblicitario attuale di tre ore al giorno è abolito, ma la Commissione ha mantenuto il limite di 12 minuti all'ora per qualsiasi forma di pubblicità, al fine d'impedire un aumento della quantità complessiva di pubblicità.

In secondo luogo, anziché mantenere l'obbligo di prevedere intervalli di almeno 20 minuti tra le interruzioni pubblicitarie, la nuova Direttiva concede alle emittenti la possibilità di scegliere il momento più adeguato per l'inserimento di messaggi pubblicitari all'interno delle trasmissioni.

La Direttiva prevede, tuttavia, che le opere cinematografiche, le trasmissioni destinate ai bambini, i programmi d'attualità e i notiziari possano essere interrotti una sola volta ogni 35 minuti.

Inoltre, la nuova normativa sostiene le moderne forme di pubblicità, come la pubblicità a schermo diviso (*split screen*), la pubblicità virtuale e quella interattiva.

Viene definito esplicitamente il concetto di "inserimento di prodotti", stabilendo un quadro giuridico chiaro in materia: l'inserimento di prodotti si riferisce all'utilizzo esplicito di un prodotto di una data marca da parte dei personaggi di un'opera cinematografica.

La Commissione autorizza l'inserimento di prodotti a condizione che sia chiaramente identificato come tale all'inizio della trasmissione. E' fatto, tuttavia, divieto di inserire prodotti all'interno dei notiziari, delle trasmissioni d'attualità, dei documentari e dei programmi per bambini.

La Direttiva attualmente in vigore ribadisce l'impegno dell'UE a favore delle opere audiovisive europee, in quanto permette agli Stati membri di imporre agli organismi di radiodiffusione televisiva quote di contenuti a favore delle produzioni europee, ogniqualvolta ciò sia possibile. Queste

norme flessibili in materia di quote funzionano correttamente: gli Stati membri, infatti, rispettano tali quote senza difficoltà e queste ultime hanno permesso di incentivare la produzione di contenuti europei e indipendenti.

5. Conclusioni.

Dalle argomentazioni svolte risulta evidente che il diritto alla libera prestazione dei servizi va armonizzato e temperato dal legislatore per renderlo compatibile con l'esercizio di altri diritti di libertà, non necessariamente economici, e con il perseguimento di fini sociali, pur sempre nel rispetto dei principi generali del diritto comunitario.

La pubblicità costituisce un importante segnale di interpunzione nel flusso televisivo, si inserisce tra le trasmissioni, nonchè nel corso dei programmi e con l'avvento delle TV commerciali entrano in campo gli spot di breve durata e le successive formule (sponsorizzazione, televendite, telepromozione e nuove forme di pubblicità) che determinano la struttura dei programmi e del palinsesto. Si è avvertita, dunque, la improrogabile necessità di una disciplina organica del fenomeno pubblicitario, soprattutto dal punto di vista quantitativo.

La necessaria applicazione dei tre principi della disciplina comunitaria – della riconoscibilità, dell'eccezionalità e della correttezza del messaggio – ha reso necessaria un'articolata e differenziata disciplina delle modalità di inserimento della pubblicità all'interno dei programmi, distinguendo tra interruzione dei programmi sportivi, dei films, di funzioni e programmi religiosi, notiziari, rubriche di attualità e programmi per bambini.

L'interruzione pubblicitaria deve o dovrebbe essere tale da arrecare il minimo disturbo possibile al telespettatore nella sua completa valutazione logico-cronologica del programma. Pertanto, la previsione di indici di affollamento pubblicitario risponde a due esigenze: quella degli utenti a non dover subire eccessive dosi di pubblicità, sia nel corso della giornata che in particolari ore, e quella più generale, di ricreare le condizioni per una redistribuzione più equilibrata delle risorse pubblicitarie nel settore televisivo. La disciplina differenziata delle modalità di inserimento della pubblicità all'interno dei programmi è mossa da un corretto principio di diversificazione delle modalità di inserimento della pubblicità a seconda del pubblico raggiunto, con particolare attenzione ai minori, nel tentativo di preservare dal "bombardamento" pubblicitario i soggetti più deboli rispetto alla pervasività del messaggio pubblicitario e del particolare tipo di programma.

Tali limitazioni diventano un'esigenza ancor più forte se si pensa a come oggi la pubblicità continui a sperimentare le proprie strategie e tenda ad essere spettacolare (si pensi alle nuove tecniche che si affacciano attualmente sul mercato, come la pubblicità interattiva o quella virtuale). Non si può, dunque, escludere che il processo tecnologico dei mezzi di comunicazione in atto non potrà non influenzare le forme della comunicazione pubblicitaria e, di conseguenza, apportare in futuro nuove modifiche alle vigenti regolamentazioni.

Note

(1) *Ruffini F., Diritti di libertà*, La Nuova Italia Editrice.

(2) *De Vescovi F., Il mercato della televisione*, 1997, Il Mulino.

(3) Non sempre è stato pacifico ricostruire tale principio di libertà in tutti i suoi complessi aspetti: è opportuno, però, ricordare come fin dalla Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino del 1789 o della Costituzione degli Stati Uniti d'America la libertà di stampa ed in genere di manifestazione del pensiero abbia avuto un ruolo determinante, prevedendosi una sorta di riconoscimento della libertà di parola o di stampa.

(4) Ratificata dall'Italia con l. 4 agosto 1955 n. 848.

(5) La libertà in parola si estende, inoltre, anche alla libertà di espressione artistica, così infatti si esprime la Corte nella sentenza *Muller* del 24.05.88: "coloro che creano, interpretano, diffondono o espongono un'opera d'arte contribuiscono allo scambio di idee e di opinioni indispensabili ad una società democratica. Da ciò l'obbligo dello Stato di non scalfire indebitamente la loro libertà di espressione".

(6) In tal senso, infatti, si esprime la Corte nella sentenza *Handyside c. Regno Unito* del 7.12.76: “chiunque eserciti la libertà di espressione assume doveri e responsabilità la cui ampiezza dipende dalla sua situazione e dal procedimento tecnico utilizzato”, nel senso che le restrizioni alla libertà di espressione devono essere commisurate allo scopo per il quale esse sono state adottate.

Nella stessa sentenza la Corte afferma che: “la libertà di espressione costituisce uno dei fondamenti essenziali di una società democratica, una delle condizioni basilari per il suo progresso e per lo sviluppo di ogni uomo”. Tale ruolo viene, preminentemente, attribuito alla stampa, la quale in una società democratica, sebbene non debba oltrepassare certi limiti, deve adempiere al suo dovere di comunicare informazioni e idee in tutti i campi di pubblico interesse. Da tanto, si evince che la Corte considera la libertà di parola come un diritto espressamente garantito dalla Convenzione, mentre il diritto alla reputazione solo come una possibile causa di restrizione del diritto in questione, a condizione che tale restrizione, come reiteratamente sostenuto nella sentenza *Bladet Tromsø e Stensaas c. Norvegia*, “sia rispondente ad un bisogno sociale imperativo, proporzionata allo scopo perseguito e a condizione che le giustificazioni date siano pertinenti e sufficienti”.

(7) Lanzaro A., *Le relazioni sociali nella CEDU*, pp. 44/52.

(8) In tal senso, Carlassare L., *Cultura e Televisione. I Principi Costituzionali*, in DII, pp. 7 e ss.

(9) Lamberti A., *L'informazione televisiva tra diritto comunitario e diritto interno*, Milano, 1997.

(10) Cass. Pen. Sez. V, sent. n. 19509/2006.

(11) Guzzi S., *Servizio Radiotelevisivo Pubblico e libertà di informazione nel diritto Internazionale*, Palazzo Vargas Edizioni, pp. 17/30.

(12) Mazzoleni G., *Is there a Question of Vulnerable Values in Italy, in Television and the Public Interest – Vulnerable Values in West European Broadcasting*, a cura di Blumler J.G., London 1994.

(13) Lipari N., *Libertà di informare o Diritto ad essere informati ? (Spunti di riflessione)*, in DRT, 1978.

(14) Sapienza R., *La libertà di espressione nella Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, in RDI, 1981.

(15) Sentenza Informationsverein Lentia c. Austria, del 24 novembre 1993.

(16) De Salvia M., *La disciplina del diritto all'informazione nella Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, in RDU, 1996, pp. 656 e ss.

(17) Di Filippo M., *Diritto Comunitario e pluralismo nei mezzi di comunicazione di massa*, Torino, 2001.

(18) Strozzi G., Mastroianni R., *La disciplina comunitaria delle trasmissioni televisive e la recente legislazione italiana*, in FI, 1993, IV, coll. 142 e ss.

(19) Zaccaria R., *Informazione e telecomunicazione*, in Trattato di Diritto Amministrativo diretto da G. Santaniello.

(20) Frignani A., Waelbroeck M., *Disciplina della concorrenza nella CE*, Torino, 1995.

(21) Corte Cost. sent. n. 225 del 1974.

(22) Leonardi, *Radiocomunicazioni*, in Novissimo Digesto Italiano, vol. XIV, pp. 736 e ss.

(23) Particolare rilievo assume ai nostri fini la Convenzione Internazionale delle Telecomunicazioni stipulata a Ginevra nel 1959 e contenente le linee programmatiche relative ai servizi di telecomunicazione la cui disciplina di dettaglio è contenuta nei regolamenti annessi.

(24) Cassese S., Grandinetti O., *Commento alla legge n. 249/97*, in Giorn., Dir. Amm., 1997, n. 12.

(25) Due sono i principi fondamentali espressi dalla Direttiva:

- la libera circolazione dei programmi televisivi europei nell'ambito del mercato interno;
- l'obbligo, per le reti televisive, di riservare, più della metà del tempo di trasmissione, ad opere europee (“quote di diffusione”).

La direttiva TSF ha anche l'obiettivo di tutelare la diversità culturale, la protezione dei minori, il diritto di rettifica e contiene, altresì, le disposizioni minime necessarie per garantire la libera diffusione delle trasmissioni, senza intaccare le competenze degli Stati membri e delle loro autorità quanto all'organizzazione e al finanziamento delle emissioni

telesive, nonché al contenuto dei programmi; restando così impregiudicate l'indipendenza dell'evoluzione culturale di ogni singolo Stato membro e la diversità culturale della Comunità.

Al fine di garantire un'integrale e adeguata protezione degli interessi della categoria dei consumatori costituita dai telespettatori, era essenziale che la pubblicità televisiva fosse sottoposta ad un certo numero di norme minime e di criteri e che gli Stati membri avessero la facoltà di stabilire norme più rigorose o più particolareggiate e, in alcuni casi, condizioni differenti per le emittenti televisive soggette alla loro giurisdizione.

Inoltre, la Direttiva considera che gli Stati membri, nel rispetto del diritto comunitario, possano prevedere condizioni diverse per l'inserimento e l'entità della pubblicità per quanto riguarda trasmissioni destinate unicamente al territorio nazionale e che non possano essere captate, direttamente o indirettamente, in uno o più altri Stati membri, al fine di agevolare queste particolari trasmissioni.

(26) Mastroianni R., *Riforma del sistema radiotelevisivo italiano e diritto europeo*, 2004.

(27) Frignani A., Rossi G., *Sulla durata programmata delle opere audiovisive teletrasmesse quale base di computo delle interruzioni pubblicitarie - Studio di diritto comunitario comparato e diritto dell'informazione -*.

(28) Causa C-380/03, Repubblica federale di Germania c. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione europea.

(29) Con lettera di messa in mora del 15 novembre 2003.

(30) Lamberti A., *Introduzione al contenzioso Italia-CEE nel diritto della comunicazione televisiva*, Salerno, 1992.

(31) Mastroianni R., *Limiti quantitativi alla pubblicità televisiva e tutela del pluralismo dell'informazione: la proposta di modifica della direttiva comunitaria "Televisione senza frontiere"*, in FI, 1995, IV, coll. 44 e ss.

(32) Mastroianni R., *La revisione della direttiva "Televisione senza frontiere"*, 1999.

La Legge 14 febbraio 2006, n. 55 ed il “Patto di famiglia”: brevi note civilistiche e tributarie

di Giuseppina Simioli

Sommario: 1. La Legge 14 febbraio 2006, n. 55; 2. Definizione e natura del Patto di famiglia ; 3. La disciplina del Patto e la deroga ai patti successori di cui all'art. 458 c.c.; 4. Ambito applicativo soggettivo ed oggettivo del nuovo istituto; 5. Aspetti tributari del Patto di famiglia e Legge Finanziaria per l'anno 2007.

1. La Legge 14 febbraio 2006, n. 55

La Legge del 14 febbraio 2006, n. 55(1), recante “*Modifiche al codice civile in materia di patto di famiglia*”, ha introdotto nel nostro ordinamento il nuovo istituto del patto di famiglia.

Il Legislatore ha inserito, dopo la disciplina della divisione, il nuovo capo V-bis, nel Titolo IV del Libro II del c.c., composto dagli artt. da 768-bis a 768-octies.

Il patto di famiglia è “*il contratto con cui, compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti*”.

L'istituto nasce al fine di consentire all'imprenditore di definire la propria successione relativamente all'azienda e/o alle partecipazioni societarie di cui sia titolare, in modo da evitare la crisi dell'impresa che potrebbe derivare in vista del passaggio generazionale ed anche di assicurare la continuità all'impresa in modo stabile e certo, sia che l'impresa sia esercitata dall'imprenditore in forma individuale sia che sia esercitata in forma societaria.

Da tempo è stata avvertita l'esigenza di emanare una normativa atta ad agevolare e a tutelare la trasmissione dei beni oggetto dell'attività di impresa.

Siffatta esigenza è stata avvertita sia nel mondo imprenditoriale, sia in quello accademico, sia in quello delle professioni(2).

Le novità introdotte con la Novella n. 55/06 hanno suscitato notevole interesse anche alla luce della manifesta “transdisciplinarietà”, per il loro collocarsi tra le regole del diritto dei contratti, tra quelle del diritto dell'impresa, e la materia familiare e successoria(3).

Tale nuovo istituto trova importanti riflessi anche all'interno del diritto tributario.

Per quanto attiene alle problematiche di natura tributaria, ci soffermeremo in seguito, perché tali aspetti saranno determinanti per la fortuna di questo nuovo istituto.

È stato evidenziato(4) quanto sia scadente la tecnica legislativa della Novella.

Infatti, durante i lavori preparatori, il relatore al disegno di legge invocava “un'adeguata attività interpretativa in funzione suppletiva”, delegando, pertanto, gli operatori del diritto a colmare le lacune delineate dall'istituto in esame.

Compito dell'interprete è quello di sforzarsi di collocare le nuove norme nel sistema.

Da una prima lettura del testo legislativo, emerge un avanzamento sia verso il pieno riconoscimento del ruolo dell'autonomia privata in tema di impresa, in linea con la riforma del diritto societario, sia verso la tutela degli interessi negoziali legati alla produttività, arretrandosi sempre più le posizioni di “rendita” familiare, in linea con la recente modifica del testo degli artt. 561 e 563 c.c.

La Novella è stata emanata per impedire la frammentazione dei beni oggetto di impresa.

Pertanto, se l'attenzione al passaggio generazionale delle imprese risulta essere la sua spinta propulsiva, bisogna valutare fino a che punto siano state recepite dette sollecitazioni.

Il momento nodale delle nuove regole lo si trova nel trasferimento d'azienda e/o nel trasferimento di partecipazioni societarie a favore di uno o più discendenti. Ed è proprio la qualità soggettiva dei destinatari che fa assumere a tali operazioni carattere di specialità rispetto alle consuete donazioni aventi il medesimo oggetto(5).

La *ratio* ispiratrice del nuovo istituto, dunque, è nota, e consiste, oltre che nell'evitare la frammentazione dei beni produttivi di cui abbiamo già parlato, anche nell'evitare il più possibile le liti tra gli eredi dell'imprenditore che potrebbero portare alla paralisi di molte imprese, soprattutto quelle piccole e quelle medie imprese, con elevati costi sociali.

Il divieto dei patti successori, l'azione di riduzione, alla quale è possibile rinunciare prima dell'apertura della successione e che ha natura reale, e la collazione impediscono all'imprenditore sia di programmare per tempo la propria successione, sia di garantire la trasmissione intergenerazionale dell'azienda(6).

Le problematiche sollevate con l'introduzione nel nostro ordinamento della disciplina del patto di famiglia sono varie.

L'introdotta istituto, dato il suo chiaro significato di momento di rottura rispetto alle logiche fondamentali ed alle strutture portanti del nostro diritto successorio, non poteva che portare accesi dibattiti in dottrina.

Ciò è dovuto anche al fatto che il testo normativo non viene presentato adeguatamente a livello tecnico.

Anche da questo si evidenzia l'approssimazione adottata dal nostro Legislatore, pur quando si tratta di metter mano alle riforme non solo delicate rispetto agli snodi sistematici sulle quali poi vengono ad incidere, ma anche di rilevante impatto sul piano economico(7).

2. Definizione e natura del patto di famiglia.

Il patto di famiglia, ai sensi dell'art. 768-*bis* c.c. è un contratto avente come soggetti il titolare dell'azienda, il titolare delle partecipazioni societarie ed i suoi discendenti e, come oggetto il trasferimento dell'azienda nonché di partecipazioni societarie, in tutto o in parte, dal titolare della stessa ai suoi discendenti(8).

Secondo quanto disposto dalla disposizione contenuta nell'art. 768-*bis* c.c., al contratto devono partecipare il coniuge e coloro che risultano essere i legittimari nel momento in cui si apre la successione dell'imprenditore.

Spetta a questi ultimi la liquidazione, che fa capo al legittimario, di una somma che corrisponde al valore delle quote previste dagli artt. 536 c.c. e ss.

I soggetti che hanno partecipato al patto possono, però, rinunciare, in tutto o in parte, alla suddetta somma e possono chiedere la liquidazione, in tutto o in parte, in natura.

Viene così previsto che "i beni assegnati con lo stesso contratto agli altri partecipanti non assegnatari dell'azienda, secondo il valore attribuito in contratto, sono imputati alle quote di legittima loro spettanti" (art. 768-*quater*, comma 3°, c.c.).

In tal modo, i partecipanti al "patto di famiglia" concordano il valore dei beni attribuiti per liquidare la loro quota di legittima, con la conseguenza che gli stessi si trovano ad incidere a livello quantitativo sull'obbligo dell'assegnatario dell'azienda di liquidare la quota degli altri legittimari, stabilendo un valore dei beni assegnati, ai fini della liquidazione, superiore o inferiore al valore di mercato, ed in particolare al valore cui si fa riferimento per l'assegnazione di beni nelle rispettive quote di legittima in caso di divisione della comunione ereditaria(9).

Il patto di famiglia viene definito un contratto per espressa indicazione del dato normativo (art. 768-*bis* c.c.).

Da ciò consegue che la disciplina applicabile al nuovo istituto sarà quella relativa alla normativa generale in tema di contratto, secondo quanto stabilito dal disposto normativo di cui agli artt. 1321 e ss. c.c., ove compatibile e ove non derogata dalla Novella(10).

Il patto di famiglia è un contratto a forma solenne.

Infatti, l'art. 768-*ter* c.c. richiede, a pena di nullità che venga concluso per atto pubblico, non essendo possibile in nessun caso una scrittura privata, anche se autenticata.

È un contratto nominato, in quanto disciplinato dal Legislatore, ed è un contratto consensuale, ad effetti traslativi immediati, perché produce in modo diretto l'effetto traslativo dei diritti relativi all'azienda ed alle partecipazioni societarie.

Il nuovo istituto è un contratto *inter vivos*, e non *mortis causa*, poiché lo spoglio è attuale e, pertanto, non è consentito di individuare in esso un atto che disciplini rapporti e situazioni nascenti con la morte del soggetto disponente o che dalla stessa trovino la loro qualificazione.

Infine, il patto è un atto a titolo gratuito, poiché in esso si ritrovano le caratteristiche proprie della liberalità, almeno in relazione al soggetto

che dispone ed è un contratto irrevocabile, ancorché risolubile e modificabile.

Infatti, può sciogliersi o modificarsi solo ad opera delle persone che lo hanno concluso o attraverso un diverso contratto avente le stesse caratteristiche formali e sostanziali e gli stessi presupposti richiesti *ex lege* per il patto di famiglia oppure mediante recesso, ove espressamente previsto dal patto, da esercitarsi con dichiarazione agli altri contraenti certificata dal Notaio.

Per ciò che concerne le problematiche sulla reale natura giuridica del patto di famiglia, è stato osservato⁽¹¹⁾ che data l'animosità in merito, prima di addivenire ad una conclusione bisogna preliminarmente tracciare le caratteristiche delle due *species* di Patto di famiglia, e nello specifico, il patto di famiglia semplice ed il patto di famiglia complesso. Iniziamo ad esaminare la fattispecie relativa al patto di famiglia semplice.

La configurabilità giuridica della fattispecie in esame, e conseguentemente la sua ammissibilità e la sua validità, la si desume sotto il profilo del dato normativo, dal combinato disposto degli artt. 768-*bis* c.c. e 768-*quater*, comma 1°, c.c., e più in particolare dalla lettura *a contrario* di quest'ultimo.

Nell'ultimo comma della disposizione di cui all'art. 768-*quater* c.c. viene disciplinata in modo esplicito la sola ipotesi in cui al momento della conclusione del contratto siano in vita il coniuge e gli altri legittimari del disponente, tali nel momento dell'apertura della successione nel patrimonio del soggetto disponente, prevedendone la necessaria partecipazione allo stesso, consente di poter affermare leggendo *a contrario* l'ultimo comma dell'art. 768-*quater* c.c., che sia configurabile in maniera legittima la diversa ipotesi in cui, non essendovi in quel dato momento storico i soggetti summenzionati, si possa concludere, ciò nonostante, il patto di famiglia.

Da ciò si evince che la figura del patto di famiglia semplice ricorre quando, nel momento temporale della conclusione del contratto, oltre al disponente ed ai beneficiari, non vi siano né il coniuge, né altri legittimari del primo, ove si aprisse la successione nel patrimonio del disponente stesso⁽¹²⁾.

Ci si chiede perché ricorrere al patto di famiglia e non usare il semplice schema negoziale della donazione d'azienda e delle partecipazioni societarie.

Nei casi indicati è utile il ricorso allo schema negoziale del patto perché è possibile beneficiare, sia per il trasferimento d'azienda che per quello delle partecipazioni societarie, della vantaggiosa disciplina in oggetto e più in particolare, di quanto disposto dall'art. 768-*quater*, ultimo comma, c.c. e dall'art. 768-*sexies*, comma 1°, c.c., soprattutto per l'ipotesi in cui, in un momento successivo alla conclusione del contratto, sopravvengono il coniuge ed anche i legittimari del disponente, come nel caso in cui costui contragga successivamente altro matrimonio o abbia altri figli.

Difatti, in tal caso, l'attribuzione a titolo liberale effettuata dal disponente a favore dell'assegnatario potrà godere dell'effetto che deriva da quanto consegue dal disposto normativo dell'art. 768-*quater*, ultimo comma, c.c., e cioè l'esclusione dall'esercizio dell'azione di riduzione e dall'obbligo di collazione su quanto ricevuto dai soggetti contraenti.

La fattispecie relativa al patto di famiglia complesso, invece, trova la sua disciplina negli artt. 768-*bis* c.c. e 768-*quater* c.c. e ricorre quando, al momento della conclusione del patto di famiglia, oltre al soggetto disponente e a quello assegnatario, sia presente all'interno della famiglia almeno un altro legittimario, anche il solo coniuge.

In questo caso è stato previsto dal Legislatore un articolato procedimento di conclusione del contratto al quale devono partecipare non solo il disponente e l'assegnatario, ma anche il coniuge e tutti coloro che risulterebbero essere legittimari nel momento in cui venisse aperta la successione nel patrimonio del disponente.

Dominante è l'ipotesi che la partecipazione di tutti i legittimari esistenti al momento della stipula del patto sia necessaria a pena di nullità, ai sensi dell'art. 1418 c.c.

È stato sostenuto⁽¹³⁾ che la natura giuridica del patto di famiglia, semplice o complesso che sia, non vada ricercata nell'ambito dei contratti nominati all'interno dell'ordinamento giuridico italiano, quali ad esempio, la donazione modale, la divisione, ma risulta essere autonoma rispetto agli istituti appena citati.

Risponderebbe, dunque, in base a tale teoria, ad un nuovo tipo contrattuale che integra un atto a titolo gratuito ed una liberalità non

donativa, in cui il beneficiario di questa deve *ex lege* liquidare i legittimari non assegnatari del disponente per poter ottenere l'esenzione dalla collazione e la riduzione di quanto ricevuto.

Il patto, anche se a struttura complessa, è un contratto, la cui funzione unitaria tende alla preservazione del bene impresa.

3. La disciplina del patto e la deroga ai patti successori di cui all'art. 458 c.c.

Come è stato osservato(14), la disciplina del Patto di famiglia comporta la preclusione *ex lege*, in capo ai legittimari diversi dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni societarie, dei rimedi rappresentati dalla collazione e dalla riduzione.

È stata prevista l'ipotesi di un patto, inteso come patto successorio dispositivo, con cui i legittimari dispongono dei diritti loro spettanti sulla successione, non ancora nel patrimonio del soggetto disponente(15).

L'istituto in esame racchiude al suo interno una "liquidazione dei legittimari", che va effettuata con un'attribuzione patrimoniale nei confronti degli stessi legittimari.

Ciò si attua secondo quanto disposto dall'art. 768-*quater*, comma 2°, c.c., ed, in particolare, "*gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono liquidare gli altri partecipanti al contratto, ove questi non vi si rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli articoli 536 e seguenti; i contraenti possono convenire che la liquidazione, in tutto o in parte, avvenga in natura*".

Tale attribuzione patrimoniale non costituisce un atto di disposizione relativo a beni o diritti che fanno parte della futura successione.

Tuttavia, dal lato dei legittimari, l'accettazione dell'attribuzione patrimoniale "a tacitazione" delle quote di legittima delinea una disposizione di diritti derivanti dalla successione del soggetto disponente.

Pertanto, risulta confermata la natura di patto successorio dispositivo di tale accordo.

Se, invece, il legittimario rinunzia, in tutto o in parte, alla liquidazione dei diritti ad esso spettanti, ex art. 768-*quater*, comma 2°, c.c., siamo in presenza di un *patto successorio rinunciativo*, in deroga all'art. 458 c.c.

L'introdotta istituzione non delinea, invece, la fattispecie relativa al *patto successorio istitutivo*, poiché ne difetta, di questo, la natura di atto *mortis causa*.

Ciò si evince, innanzitutto, dal fatto che il patto di famiglia produce effetti traslativi immediati e definitivi, non collegati al momento dell'apertura della successione.

Infatti, sia l'azienda che le partecipazioni sociali entrano immediatamente nel patrimonio dell'assegnatario, provocando, in tal modo, la contestuale perdita del potere di disposizione facente capo all'imprenditore.

Ciò si evidenzia anche per le attribuzioni patrimoniali a favore dei legittimari.

Successivamente, come conseguenza delineata dall'efficacia immediata, l'oggetto del contratto è determinato con riferimento al momento della relativa stipula, risultando irrilevanti susseguenti modifiche nella consistenza o nel valore dei beni attribuiti(16).

Da ultimo, non si determinano i beneficiari delle attribuzioni patrimoniali facendo riferimento al momento della morte, bensì al momento in cui il patto si perfeziona.

Orbene, risulta evidente che nel caso di preminenza dell'assegnatario al disponente, i beni assegnati, già entrati definitivamente nel suo patrimonio, fanno parte della sua successione, e non di quella del disponente(17).

Pertanto, dalle considerazioni svolte, emerge che l'attribuzione patrimoniale a favore dell'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali, prescinde dalla qualità di erede dello stesso, ed, infatti, l'assegnatario potrà rinunciare o non accettare l'eredità del soggetto disponente, ed in ogni caso trattenere la proprietà dei beni che gli sono stati assegnati(18).

Si desume da quanto esposto che il nuovo istituto del patto di famiglia si configura come atto *inter vivos*, e non *mortis causa*.

Ciò rileva sulla disciplina da applicare, ed ovviamente risulterà applicabile la disciplina dei contratti, secondo quanto sancito dalle disposizioni di cui agli artt. 1321 e ss c.c., difettandone, orbene, quella

relativa agli atti di ultima volontà(19).

4. Ambito applicativo soggettivo ed oggettivo del nuovo istituto

La Legge n. 55/06, dall'inizio ha sollevato molteplici perplessità.

Siffatte perplessità sorgono sia sulla qualità dei soggetti che operano il trasferimento, sia sull'esatta identificazione dell'oggetto.

Ai sensi dell'art. 768-*bis* c.c., i soggetti disponenti sono l'imprenditore, che trasferisce in tutto o in parte l'azienda, ed il titolare di partecipazioni societarie, che, invece, attua il trasferimento delle proprie quote.

L'oggetto del trasferimento, invece, è costituito, rispettivamente dall'azienda e dalla partecipazione delle quote societarie.

I dubbi sorgono dalla difficoltà di accomunare situazioni che sembrano esser affini, in quanto appartenenti all'area del diritto commerciale, ma in realtà dissimili, soprattutto in relazione al profilo delle capacità esplicative del potere, essenzialmente di direzione, dei singoli privati.

Inoltre, sorge anche il dubbio se stante la genericità del riferimento alle partecipazioni societarie, per le quali viene richiesto il requisito soggettivo dell'essere titolare delle partecipazioni societarie e essere imprenditore, il loro trasferimento debba essere letto nell'ottica del passaggio generazionale dell'impresa.

È stato, ancora, evidenziato(20) se sia necessario, per quanto riguarda l'ambito inerente l'operatività della disciplina del patto di famiglia, che le partecipazioni siano in qualche modo riconnesse a posizioni di controllo e di gestione imprenditoriale da parte del disponente, come nel caso di partecipazioni a società di persone o quote rilevanti o di controllo di società di capitali, ovvero che sia sufficiente la detenzione anche di marginali quote di investimento a legittimare i presupposti di funzionamento del patto stesso.

Questi dubbi risultano essere superabili se si esamina lo spirito della Legge.

La *ratio* ispiratrice sebbene si fondi nell'istanza del passaggio generazionale nell'impresa, non esaurisce in essa la propria utilità, ma trova la sua ragion d'essere nel più ampio ambito inerente la frammentazione di beni ed entità, direttamente o indirettamente produttivi.

Pertanto, viene prediletta la soluzione nella quale si tende ad evitare di ancorare l'operatività delle norme in esame a situazioni di natura prettamente imprenditoriale, pur consapevoli del fatto che queste ultime ne costituiranno l'ambito più rilevante(21).

Il riferimento al concetto di impresa non sembra solo formale.

La disciplina non appare ancorata in senso stretto alla qualificazione dell'art. 2082 c.c. (22), volta al soggetto imprenditore, quanto al dato oggettivo della qualità di quanto trasferito, ed il riferimento va all'azienda, o parte di essa, e partecipazioni societarie di qualunque natura siano.

Quanto detto non sembra essere sconfessato dai dati che sostengono la tesi contraria.

Aderendo a tale opinione si tende ad evitare i notevoli problemi operativi che potrebbero sorgere in vista della concreta ed estrema difficoltà, a fonte di partecipazioni non totalitarie o di maggioranza, di comprendere ed accertare la sussistenza di una qualche qualità imprenditoriale.

Pertanto, nasce un dubbio su come il Notaio, incaricato di ricevere un patto di famiglia, possa ritenere sussistente in capo al soggetto disponente il presupposto dell'imprenditorialità, mancando i poteri di accertamento al fine di una vera e propria indagine di fatto.

In mancanza di altri indici manifesti ed ineccepibili, il notaio rogante non potrebbe, dunque, che affidarsi alle dichiarazioni delle parti, rischiando, però, che tale affermazione si concretizzi in una mera clausola di stile.

Lo spirito della Novella n. 55 del 2006 sta non tanto nel favorire il passaggio generazionale delle imprese(23), o almeno non solo, quanto nel dare consistenza e stabilità all'anticipato trasferimento dei beni che svolgano una funzione produttiva, sia direttamente che indirettamente.

Il Legislatore, orbene, non rivolge il proprio sguardo alle società in termini d'impresa, svolta in forma collettiva o meno, ma osserva il fenomeno preso nella sua capacità di produrre reddito o altre utilità, mediante l'investimento in un'attività economica.

In virtù della svalutazione del dato soggettivo formale dell'impresa a tutto vantaggio del lato obiettivo del complesso di beni ed entità produttive, si ritiene dunque ammissibile, ricorrendone i presupposti, la stipula di un patto di famiglia di partecipazioni societarie cui non sia direttamente

connessa una qualche forma di direzione o di controllo dell'impresa(24).

5. Aspetti tributari del patto di famiglia e Legge Finanziaria per l'anno 2007

È condivisibile la teoria(25) secondo la quale per poter ricercare in modo attendibile gli aspetti tributari relativi al nuovo istituto del patto di famiglia, occorre ricordare che lo stesso ha per oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, cioè un aggregato funzionale di elementi, utili ai fini dell'esercizio dell'impresa, ed ha per oggetto anche la partecipazione sociale di società esercenti attività d'impresa.

Il patto non potrebbe riguardare né la partecipazione di una società che si occupa di un'attività senza fine di lucro, né una partecipazione che non permetta il dominio della società che gestisce l'azienda.

L'istituto in esame trova il suo fondamento nell'assicurare la continuità dell'impresa, in modo da evitare la dispersione del patrimonio ed avendo il fine di salvaguardare un bene il cui valore consiste proprio nel continuare l'esercizio dell'attività.

Per quanto attiene alla sfera della disciplina fiscale del patto, è da evidenziare che il Legislatore ha specificato solo alcuni aspetti dell'istituto relativi all'imposizione indiretta.

La Legge 27 dicembre 2006, n. 296, cosiddetta Legge Finanziaria per l'anno 2007, ha dettato una disciplina tributaria relativa al summenzionato istituto, che consente di risolvere in modo agevole solo una parte delle problematiche di natura fiscale che riguardano il patto stesso.

Autorevole dottrina(26) ha osservato che questa disciplina se interpretata nell'ambito di una serie di riflessioni più ampie, può fornire una visione meno incerta anche dal punto di vista fiscale.

Da un punto di vista fiscale, quello che rileva nella disciplina relativa al patto di famiglia è la manifestazione di ricchezza, ponendo su tale aspetto l'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria.

È certamente condivisibile questa teoria, che evidenzia innanzitutto che bisogna stabilire se tale manifestazione avviene a titolo oneroso, in parte a titolo oneroso ed in parte a titolo gratuito, oppure soltanto a titolo gratuito.

Se trattasi di un negozio a titolo gratuito, vengono risolti molteplici problemi relativi agli aspetti fiscali dell'esaminando istituto.

Se, invece, si ritiene che tale istituto possa avere, anche solo per aspetti poco interessanti, quali ad esempio, le liquidazioni ai legittimari non assegnatari, profili di carattere oneroso, si incorrerebbe in nel pericolo di una tassazione "squilibrata", che porterebbe ad una prematura morte del Patto.

Volendo ricostruire le movimentazioni di ricchezza generate dal patto all'interno dei negozi gratuiti, si può tracciare l'indagine fiscale sia per quanto concerne l'imposizione diretta, sia per quanto concerne quella indiretta(27).

Relativamente al prelievo diretto, la Finanziaria 2007 non contiene alcuna norma in materia.

Il problema si pone innanzitutto per il trasferimento d'azienda poichè, in via generale, tutti gli atti sia a titolo oneroso, sia a titolo gratuito che determinano la fuoriuscita di cespiti dal regime dei beni d'impresa, comportano l'applicazione dell'imposta, commisurata, in assenza di corrispettivo, al valore normale dei beni trasferiti.

Nella specifica ipotesi però del trasferimento d'azienda, si può trovare soluzione già nella legislazione vigente (Tuir), nel caso che si riconduca, però, detto trasferimento, realizzato attraverso la disciplina del patto di famiglia, nell'area dei negozi a titolo gratuito.

Se e trovasse attuazione tale ipotesi, sarebbe applicabile ai patti di famiglia la speciale disciplina prevista dall'art. 58 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi relativa ai trasferimenti di azienda a titolo gratuito, che derogando l'ordinaria circolazione dei beni di impresa, sussistendone le condizioni richieste, non assoggetta a tassazione le plusvalenze latenti in caso di cessione d'azienda a titolo gratuito(28).

Orbene, il trasferimento avverrebbe gratuitamente con un divario tra i valori fiscali e quelli civili dell'azienda.

Questa soluzione, che evita la tassazione diretta dei plusvalori latenti dell'azienda, non impedisce contemporaneamente l'esigenza di delinearne in modo esatto i valori effettivi dei beni a livello civilistico, anche alla stregua di un'apposita perizia, che eviti possibili controversie relative alla lesione dei diritti dei legittimari.

Se il trasferimento (a titolo gratuito) non viene assoggettato ad

imposizione, occorre conservare fiscalmente i valori dei beni precedentemente al trasferimento, e ciò comporta notevole differenza relativa ai valori fiscali dell'azienda rispetto ai valori civili della stessa.

Dalle considerazioni svolte, pertanto, sembra condivisibile ritenere che le somme erogate ai legittimari, anche se pagate dal discendente, non dovrebbero rilevare sul valore fiscale dell'azienda, risultando irrilevanti a tal fine.

Alla luce di ciò, pertanto, si rileva che in caso di patto di famiglia implicante trasferimento d'azienda a titolo gratuito, non si pagano imposte sulla plusvalenza, che resta tributariamente latente, ed i beni dell'azienda conservano gli stessi valori fiscali che avevano al tempo in cui facevano capo al dante causa.

È stato evidenziato che⁽²⁹⁾ oggi la disciplina applicabile ai patti di famiglia, per gli aspetti attinenti al trasferimento a titolo gratuito dell'azienda risulta essere penalizzante rispetto a quella prevista per il passaggio di quote, poichè il passaggio dell'azienda comporta una diretta circolazione dei beni d'impresa, e ciò implica come diretta conseguenza che, sotto il profilo fiscale, tutte le "fuoriuscite" dei beni dal regime fiscale dei beni di impresa, anche a titolo gratuito, comportano la tassazione dei plusvalori latenti.

Nel caso in cui, invece, il soggetto disponente si configuri in un soggetto privato, e non in un'azienda, detto trasferimento non costituisce reddito imponibile.

Per quanto attiene al prelievo indiretto, unico riferimento, relativo alla disciplina fiscale del patto di famiglia, lo si rinviene nella Legge Finanziaria 2007, ai commi 78 e 79.

Il Legislatore fiscale, rispettando le indicazioni della Commissione Europea, ha stabilito un regime di esenzione correlato al passaggio generazionale dell'impresa.

Ciò anche a seguito della recente reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, ad opera del D.L. n. 262/2006, convertito successivamente nella Legge 24 novembre 2006, n. 286.

Con la Legge n. 286/2006, di conversione del D.L. n. 262/2006, si azzerà l'impostazione che il decreto stesso ha dato alla tassazione delle successioni e donazioni, ritornando al vecchio regime impositivo.

Con la reintroduzione dell'imposta di successione e donazione⁽³⁰⁾ si ritorna al passato e questo significa che, in particolare, oggetto di tassazione per successione *mortis causa* è la somma algebrica del valore di tutti i beni trasmessi dal defunto ai propri eredi, sottraendo i debiti che il defunto avesse a suo carico all'atto dell'apertura della successione.

Per quanto riguarda il regime tributario delle donazioni, si abbandona l'imposta di registro e, dunque, viene ripristinata anche per esse l'imposta di donazione.

La disciplina della Finanziaria 2007, correlata alla menzionata reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, attua una nuova fattispecie di esenzione nell'ambito di quella che è appunto l'attuale disciplina delle imposte sulle successioni e donazioni.

La norma recita testualmente: *Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) all'articolo , è aggiunto, in fine, il seguente comma: "4-ter. I trasferimenti effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e di azioni di soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1) del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente, alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima

avrebbe dovuto essere pagata”.

Siffatta disposizione chiarisce che i trasferimenti di aziende (o di rami di aziende), di quote sociali o di azioni effettuati a favore dei discendenti, anche se avvenuti mediante i patti di famiglia (si desume da ciò l'ampiezza di tale esenzione), non sono soggetti all'imposta di successione e donazione, nonché alle imposte ipotecarie e catastali.

Tutto, però, condizionato dall'esercizio di attività di impresa per un periodo temporale non inferiore a cinque anni da parte dei discendenti(31).

È sicuramente da condividere l'opinione dottrina(32), in base alla quale si sostiene che alla luce di quanto emerso, si ritrova una differenziazione tra le partecipazioni riguardanti soggetti IRES e le partecipazioni riguardanti altri soggetti.

Dal testo normativo si evince, infatti, che per le partecipazioni in soggetti diversi da quelli IRES, cioè in società di persone, non sussiste il limite del controllo, venendo di fatto esteso il beneficio dell'esenzione.

La norma fiscale, inoltre, distingue il beneficio di controllo a seconda che si tratti di aziende o di partecipazioni, nel senso che nel caso di aziende si preoccupa della continuità dell'attività di impresa, per le partecipazioni occorre detenere le partecipazioni di controllo per almeno cinque anni(33).

La tesi appena citata parte dal presupposto, ovviamente, di aderire all'ipotesi di patti di famiglia quali trasferimenti a titolo gratuito, perché, se così non fosse, muterebbe conseguentemente anche la disciplina fiscale dell'istituto.

Per intenderci, se venissero considerati a titolo oneroso, ad esempio, i pagamenti effettuati nei confronti dei legittimari esclusi, troverebbero applicazione differenti norme fiscali.

Note

(1) Recante le “*Modifiche al codice civile in materia di patto di famiglia*” (in G.U. 1° marzo 2006, n. 50).

(2) Tale esigenza è stata riscontrata anche dall'Unione europea, si veda la Raccomandazione della Commissione della Comunità europea, del 7 dicembre 2004, sulla successione nelle piccole e medie imprese, in G.U.C.E. 31 dicembre 1994, n. L385; nonché la Comunicazione della Commissione della Comunità europea relativa alla trasmissione delle piccole e medie imprese, n. 98/C 93/02, in G.U.C.E. 28 marzo 1998, n. C093.

(3) Cfr. Marco Avagliano, *Patti di famiglia e Impresa*, in *Famiglia*, 2, 2006, pag. 803, è stato evidenziato dallo stesso Autore nell'opera citata che proprio in relazione all'ambito successorio “appartiene quella che è stata salutata come la novità più appariscente, per quel suo incastonarsi nella disciplina del divieto dei patti successori (art. 1 Legge n. 55 del 2006 e 458 c.c.), foggandosi quale sua parziale deroga e, quindi, sua prima visibile fenditura”.

(4) Cfr. Enrico Minervini, *Brevi note sul patto di famiglia*, in *La Voce del Foro*, Rivista dell'Ordine degli Avvocati di Benevento, 2-3/2007, pag. 31.

(5) Cfr. Marco Avagliano, *Patti di famiglia e Impresa*, in *Famiglia*, 2, 2006, pag. 808. Continua l'Autore osservando che “alla base di un'adeguata disciplina di tale passaggio sono state peraltro poste in luce più istanze fondamentali: si è dunque sottolineato, da un lato, l'interesse a preservare l'unità del bene produttivo, rimarcandosi dall'altro come a ciò di regola debba accompagnarsi l'univocità (sostanziale) del controllo; il tutto nell'ottica dell'anticipazione del trasferimento dell'impresa”.

(6) Cfr. Enrico Minervini, *Brevi note sul patto di famiglia*, op. cit. pag.31. L'Autore sottolinea tale ultimo concetto, dicendo che chi esercita la professione di avvocato sa bene che se un'impresa sopravvive per più di due o tre generazioni è un miracolo, dal momento in cui è altissimo il tasso di litigiosità degli eredi dell'imprenditore

(7) Si veda, Stefano Delle Monache, *Spunti ricostruttivi e qualche spigolatura in tema di patto di famiglia*, in *Rivista del Notariato*, 4, 2006, pag. 889.

(8) In tal senso, Sara Landini, *Il c.d. patto di famiglia: patto successorio o liberalità*, in *Famiglia*, 2, 2006, pag. 841.

(9) Cfr. Sara Landini, *Il c.d. patto di famiglia: patto successorio o*

liberalità?, op. cit, pag. 842. L'Autrice, inoltre, segnala sul punto le più recenti sentenze della Corte di Cassazione, ed in particolare si veda Cass. 4 maggio 2005, n. 9207, in *Rep. Foro it.* 2005, voce *Divisione*, n. 6; Cass. 21 maggio 2003, n. 7961, *ivi*, 2003, voce *Divisione*, n. 8; Cass. 15 maggio 2002, n. 7059, *ivi*, 2002, voce *Divisione*, n. 16.

(10) Si veda, a tal proposito, l'art. 768-*quinquies*, c.c.

(11) Nicola Di Mauro, *Natura, struttura ed effetti del patto di famiglia*, in *La Voce del Foro*, Rivista dell'Ordine degli Avvocati di Benevento, n. 2-3/07, pag. 44.

(12) Sul punto Nicola di Mauro, *Natura, struttura ed effetti del patto di famiglia*, op. cit. L'Autore continua evidenziando come l'ipotesi del patto di famiglia semplice "non è semplicemente scolastica, né costituisce il risultato di un'esercitazione ermeneutica fine a se stessa". L'Autore pone la nostra attenzione facendo degli esempi concreti: il genitore disponente non coniugato che voglia trasferire l'azienda oppure voglia trasferire le partecipazioni societarie al suo unico figlio. Ancora, l'esempio del nonno disponente non coniugato che voglia trasferire l'azienda o le partecipazioni societarie al suo unico nipote, figlio dell'unico suo figlio premorto.

(13) Ancora, Nicola Di Mauro, *Natura, struttura ed effetti del patto di famiglia*, op. cit, pag.66.

(14) Cfr. Gaetano Petrelli, *La nuova disciplina del "Patto di famiglia"*, in *Rivista del Notariato*, 2, 2006, pag. 408.

(15) Per maggiori approfondimenti si veda Lupetti, *Patti di famiglia: note a prima lettura*, in C.N.N. Notizie, 14 febbraio 2006, il quale sostiene che "la liquidazione dei diritti di legittima...a favore dei partecipanti al patto si attegga come un patto successorio, come tale volto a definire da subito, tra i contraenti, i futuri assetti successori". Inoltre, si consulti Merlo, *Il patto di famiglia*, in CNN Notizie, 14 febbraio 2006, per il quale vi è "deroga ad un principio dell'ordinamento in forza del quale la determinazione dei redditi dei legittimari ai fini della riduzione si compie in base al valore dei beni oggetto di disposizioni al momento di apertura della successione".

(16) In tal senso Gaetano Petrelli, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, op. cit., pag. 409. L'Autore continua dicendo che "il patto successorio istitutivo, al contrario, ha per oggetto l'*id quod superest* al momento dell'apertura della successione".

(17) Si consulti per quanto attiene ai criteri identificativi del patto successorio istitutivo, lea, *Il trasferimento dei beni produttivi in funzione successoria: patto di famiglia e patto d'impresa. Profili generali di revisione del divieto dei patti successori*, in *Rivista del Notariato*, 1997; Caccavale – Tassinari, *Il divieto dei patti successori tra diritto positivo e prospettive di riforma*, in *Rivista dir. Priv.*, 1997; De Giorgi, *I patti sulle successioni future*, Napoli, 1976.

(18) A tal proposito, Petrelli, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, op. cit., pag. 409, evidenzia che "questo esito sarebbe in concepibile laddove si trattasse di patto successorio istitutivo".

(19) In tal senso, Petrelli, *La nuova disciplina del patto di "famiglia"*, op.cit., pag. 409, dove l'Autore continua dicendo che la disciplina della capacità d'agire è quella propria degli atti *inter vivos* con causa liberale (c.d. capacità di donare), non applicandosi la speciale disciplina della capacità di testare".

(20) Cfr. Marco Avagliano, *Patti di famiglia e impresa*, in *Rivista del Notariato* 2007, Parte I, *Dottrina e problemi del Notariato – Argomenti e attualità*, pag. 14. L'autore osserva come "Il disagio non appare peregrino se si pensa che la valenza anche testuale delle nuove norme ha condotto i primi commentatori ad esiti interpretativi nettamente difforni". Per maggiori approfondimenti si vedano, Petrelli, *La nuova disciplina del "patto di famiglia"*, op. cit., pag. 415, che oltretutto circoscrive l'operatività della legge solo nei riguardi di situazioni gestionali di piccole o medie imprese, ed anche Lupetti, *Patti di famiglia: note a prima lettura*, pubblicato in via telematica nel sito della Fondazione italiana per il Notariato (www.fondazione notarato.it).

(21) In tal senso, Marco Avagliano, *Patti di famiglia e impresa*, op. ult. cit., pag. 14. L'Autore evidenzia ancora che bisogna forse anche "smitizzare i timori che si sono avvicinati sul passaggio generazionale di pochi titoli di una società ad azionario polverizzato. Si può dubitare infatti che chi possiede nel proprio patrimonio (solo) poche azioni di investimento, sia interessato dagli effetti derivanti da un patto di

famiglia, ed acceda allo stesso, tendenzialmente operazione in qualche misura articolata, anziché ad una mera donazione, eventualmente con dispensa da collazione e imputazione, ovvero ad un'ancora più semplice, e meno oneroso, trasferimento per girata. E di fronte all'eventualità che si prediliga comunque l'adozione di un patto di famiglia, in tal caso non appare poi così bizzarro credere che la legge abbia preferito sacrificare rare situazioni di dubbia ragionevolezza per istanze di certezza della circolazione giuridica".

(22) Si ricordi che ai sensi dell'art. 2082 c.c., è imprenditore il soggetto esercente professionalmente attività economica, organizzata al fine della produzione e dello scambio.

(23) Si deve osservare che tale fenomeno ne caratterizza comunque il fenomeno più rilevante. Infatti, secondo quanto disposto dall'art. 768-bis c.c., il trasferimento di un patto di famiglia può essere attuato solo nei confronti dei discendenti. L'art. in questione dispone che il patto di famiglia è il contratto che regola il trasferimento, in vista della futura successione, da parte dell'imprenditore della propria azienda o parte di essa, ad uno o più discendenti, e da parte del titolare di partecipazioni societarie della propria quota, in tutto o in parte, sempre ad uno o più discendenti.

(24) Cfr. Marco Avagliano, *Patti di famiglia e Impresa*, op. ult. cit., pag. 16. L'Autore osserva, ancora, che "non si supera in tali ipotesi il dato testuale posto dalla Legge, quanto invero si cerca di coglierne, anche mediante un'operazione di sua stima estensiva, il contenuto più ampio. Dall'accoglimento di tale visuale ne deriva quindi una serie di asserzioni utili a dirimere ulteriori casi dubbi, nei quali non si assista ad una coincidenza tra titolarità dell'impresa e dell'azienda: è il caso del disponente che non rivesta esteriormente la qualifica di imprenditore, avendo affittato o ceduto in usufrutto i beni aziendali". Continua dicendo che "magari affittuario o usufruttuario dell'azienda è proprio il soggetto a cui favore si vuole trasferire l'azienda, avendone in tal modo, mediante il contratto di affitto o la cessione di usufrutto, in qualche modo anticipato gli effetti". Sul punto si veda anche Miserocchi, *Il patto di famiglia: presupposti soggettivi, oggettivi e requisiti formali*, intervento svolto nell'ambito del Convegno di studio *Patti di famiglia per l'impresa*, tenutosi a Milano il 31 marzo 2009, a cura della Fondazione italiana per il Notariato

(25) In tal senso, Gianfranco Gaffuri, *Aspetti tributari del Patto di famiglia*, in *Corriere Tributario*, 13, 2006, pag. 1079.

(26) Cfr. Stefano Fiorentino, *Profili fiscali del patto di famiglia*, Relazione presentata nell'ambito del Convegno "Il patto di famiglia", tenutosi a Benevento il 24 marzo 2007, in *La Voce del Foro - Rivista dell'Ordine degli Avvocati di Benevento*, 2-3, 2007, pag. 81, ed anche in *Innovazione e Diritto*, 3, 2007, sul sito www.innovazionediritto.unina.it.

(27) Sul punto si veda anche Gianfranco Gaffuri, *Aspetti tributari del Patto di famiglia*, op. cit., pag. 1079, che distingue il regime tributario, distinguendo il prelievo diretto da quello indiretto, con riferimento separatamente all'azienda ed alle partecipazioni sociali.

(28) Cfr. Stefano Fiorentino, *Profili fiscali del patto di famiglia*, op. cit., che consiglia, i fini di maggior compresine di richiamare il comma 1 della summenzionata norma, che dispone "Per le plusvalenze derivanti da cessione delle aziende, le disposizioni del comma 4 dell'art. 86 non si applicano quando è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dell'art. 17. Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenza dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno di essi".

(29) Sul punto ancora Stefano Fiorentino, *Profili fiscali del patto di famiglia*, op. cit., pag. 83., il quale osserva relativamente ai pagamenti effettuati a favor dei legittimari che gli stessi pagamenti "assorbiti nella causa dell'operazione negoziale complessiva, rilevano quale erogazione a titolo gratuito e pertanto non sono utilizzabili per ridurre il costo fiscale degli eventuali plusvalori latenti, che, all'atto della loro futura tassazione, andranno calcolati al lordo degli investimenti".

(30) L'imposta di successione e donazione venne disciplinata, dal 1° gennaio 1991, dal Testo Unico dell'imposta di successione e donazione, contenuto nel D. Lgs. del 31 ottobre 1990, n. 346. Con la

Legge n. 383/2001, tuttavia, venne disposta la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Sull'argomento, per maggiori approfondimenti si rimanda a Angelo Busani, *Ritorna in vigore l'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Corriere Tributario*, 2, 2007, pag. 91.

(31) Se oggetto del trasferimento sono le partecipazioni in società di capitali, i discendenti si trovano nella condizione di dover detenere il controllo sempre per un arco temporale non inferiore ai cinque anni. Detti trasferimenti sono, dunque, esentati dall'imposizione indiretta.

(32) Cfr. Stefano Fiorentino, *Profili fiscali del patto di famiglia*, op. cit. pag. 86.

(33) Si consulti, a tal proposito la circolare ministeriale del 16 febbraio 2007, n. 11, che rispondendo ad un quesito sull'applicabilità di detti benefici nel trasferimento a favore di tre eredi, anche a mezzo di patto di famiglia, di una partecipazione di controllo, ribadisce la spettanza del beneficio anche se la partecipazione è ceduta in comproprietà.

Fiscalità ecologica: dai tributi con finalità ambientali extrafiscali ai tributi ambientali in senso stretto. L'imposta regionale sulle emissioni sonore.

di Dea Squillante

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Teorie sui tributi ambientali a confronto: interpretazioni dell'OCSE e della Commissione europea. – 3. Evoluzione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. – 4. L'imposta regionale sulle emissioni sonore. – 5. Conclusioni.

Il diritto dell'ambiente è una disciplina relativamente giovane. Per lungo tempo, infatti, l'attenzione nei confronti di tale materia ha avuto un piano secondario rispetto alla ben più interessante evoluzione ed industrializzazione delle società moderne.

Naturalmente, l'inversione di tendenza si è avuta soltanto quando ci si è accorti degli enormi danni causati dalle condotte umane, disattenti alle conseguenze dell'eccessivo uso delle risorse naturali ed incuranti di attenersi a comportamenti ecocompatibili.

Così, il concetto di tutela ambientale è diventato sempre più centrale nell'ambito del diritto generale, o meglio strumentale rispetto anche alla tutela di altri diritti fondamentali dell'individuo (si pensi, ad esempio, alla tutela della salute), riportando così l'attenzione direttamente sulla natura ma, indirettamente, anche sull'uomo e sulla esigenza di vivere in un ambiente salubre.

In tale ottica, soltanto agli inizi degli anni '70 la Comunità internazionale ha preso coscienza della necessità di un'impostazione globale della salvaguardia ambientale e del fatto che gli Stati contribuissero, ciascuno in misura diversa, alla preservazione di essa e non solo al suo deterioramento. A fronte della natura planetaria di alcuni problemi ambientali (l'effetto serra, l'assottigliamento della fascia di ozono, l'impovertimento della diversità biologica, l'inquinamento marino, la distruzione di grandi aree naturali necessarie alla preservazione dell'equilibrio ecologico ecc), la possibilità di definire strumenti di intervento e discipline ambientali a livello internazionale ha assunto sempre maggiore importanza, tanto da considerare l'ambiente patrimonio comune dell'umanità.

La nascita del diritto ambientale internazionale è attribuibile, dunque, alla Conferenza delle Nazioni Unite sull'Ambiente tenutasi a Stoccolma nel 1972. In tale conferenza si ribadì la necessità di prevenire le principali cause di inquinamento ed i maggiori rischi ecologici, ma soprattutto il bisogno di rafforzare una politica di cooperazione, volta a limitare eventuali danni o aggressioni all'ambiente, coinvolgendo tutte le Nazioni. I risultati di tale conferenza apparvero di fondamentale importanza, perché richiamarono l'attenzione internazionale sulla gravità del problema ecologico.

Successivamente furono stipulati altri importanti trattati in ambiti e settori specifici, fino ad arrivare agli anni '90 quando venne convocata la Conferenza a Rio de Janeiro sull'ambiente e sullo sviluppo sostenibile. L'attenzione della nuova Conferenza internazionale s'incentrò sulla necessità di rivalutare i principi espressi a Stoccolma e di considerare lo sviluppo sostenibile come un punto di riferimento essenziale ed irrinunciabile nel nuovo approccio alle tematiche ambientali.

Mentre sul fronte internazionale nasceva l'esigenza di emanare norme e dichiarazioni di principio con l'obiettivo principale di prevenire le principali cause d'inquinamento e creare una politica di cooperazione tra le Nazioni per limitare eventuali danni o aggressioni all'ambiente, sul fronte Comunitario (oltre all'introduzione di detti principi nel Trattato) si è assistito, invece, all'attuazione di strategie d'intervento specifiche di tutela ambientale per tutti i paesi dell'Unione.

Anche nell'ordinamento interno il concetto di tutela ambientale si è fatto strada in modo quasi dirompente. Infatti, ponendo attenzione ai metodi giuridici attraverso cui si è iniziato a tutelare tale settore risulta lampante come dottrina e giurisprudenza siano ricorse al divieto di immissioni intollerabili (ex art.844 c.c.) o alla più generale tutela della salute (art. 32 Cost.) prima, a leggi di settore poi, al fine di trovare il modo di occuparsi di una materia allora non ancora disciplinata, ma che oggi ha trovato spazio anche tra le materie di tutela costituzionale in seguito alla

riforma del Titolo V Cost.(L. Cost. n.3/2001).

Ciò detto, la tutela ambientale si realizza indubbiamente attraverso l'applicazione delle normative specifiche e di settore, ma è altrettanto indispensabile affiancare ad esse strategie che permettano di educare la collettività a comportamenti ecocompatibili. Funzionale a tale scopo è, allora, la politica finanziario – tributaria, che legandosi a stretto nodo alla politica ambientale da vita alla cosiddetta fiscalità ecologica. Infatti, con tale locuzione si intende, nel gergo moderno, quel complesso di tributi il cui presupposto è identificato in eventi o comportamenti a rilevanza ambientale e che hanno come scopo od effetto il miglioramento della qualità ambientale. Vengono così ricompresi in questa definizione un insieme di misure molto diverse tra loro, come esenzioni e detrazioni, tasse e tariffe, misure impositive di tipo diretto o indiretto, realizzate per coprire i costi di servizi ambientali o per finanziare la spesa pubblica nel campo ambientale, per modificare il comportamento dei contribuenti attraverso un effetto incentivante, o addirittura realizzate con il mero scopo principale di raccogliere dei proventi.

Di questo genus più ampio fanno parte anche le imposte ambientali, cioè quei tributi la cui base imponibile è costituita da una unità fisica che ha un provato e specifico impatto negativo sull'ambiente. Dunque, l'imponibile diviene requisito indicatore della fattispecie in esame, ciò soprattutto per il suo carattere oggettivo che permette di individuare la relazione causale con l'unità fisica che determina il deterioramento o/e il danno rilevato.

Oggetto del lavoro che segue è l'analisi del concetto di tributo ambientale secondo le più recenti teorie elaborate dalla dottrina. Infatti, considerare la tutela ambientale un mero effetto derivante dall'introduzione di un prelievo, che determina l'aumento del costo del bene o dell'attività inquinante e condiziona i comportamenti umani in senso ecologico, permette un'analisi economica dell'effetto stesso, ma nulla ha a che vedere con la fattispecie di tributo ambientale stricto sensu intesa. Si parlerà, dunque, di tributo con finalità ambientale di natura extrafiscale nel primo caso, mentre si potrà individuare una fattispecie del secondo tipo solo in presenza di un nesso causale tra presupposto e danno causato.

2. L'ambiente si configura, ormai, come valore costituzionale a tutti gli effetti, sia in ambito comunitario sia nella legislazione del nostro Paese. Difatti, le politiche di tutela di tale bene, nel corso degli ultimi trent'anni, si sono trasformate ed adeguate man mano all'evolversi degli ordinamenti e delle strategie ritenute più opportune al raggiungimento dello scopo perseguito.

La fiscalità ambientale fa certamente parte di tali strategie, ma è ovvio che le regole cui ci si deve attenere, nonostante il nobile fine, siano quelle proprie del sistema tributario e che, dunque, la tutela dell'ambiente quale scopo di un tributo deve rispettare quanto meno i principi fondamentali affinché la misura adottata sia legittima.

Nell'ambito più propriamente tributario, quindi, la definizione di ambiente assume due aspetti: da un lato, come si è detto, è considerato lo scopo del tributo, poiché il gettito ricavato trova una sua specifica destinazione nelle attività pubbliche di disinquinamento; dall'altro, assume una veste di finalità extrafiscale che giustifica l'utilizzo di incentivi e disincentivi(1).

Più precisa nella definizione(2) della Commissione europea, *“una tassa rientra nella categoria delle tasse ambientali se l'imponibile è una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato”*. Quindi, la Commissione pone in stretto legame l'ambiente (e la sua trasformazione) con il tributo, in modo da tralasciare l'esplicita indicazione della destinazione del gettito o dei relativi effetti economici e giustificare la collocazione dell'elemento ambientale all'interno della fattispecie tributaria stessa. Ne deriva la facoltà di trasformare tali condotte in autonomi indici di capacità contributiva e, conseguentemente, di individuare la fattispecie del tributo ambientale in una visione più corretta e definita che possa permettere una sostanziale integrazione del sistema tributario moderno(3).

Fondamento di tale interpretazione è uno dei principi fondamentali contenuto nel Trattato, il principio “chi inquina paga”, che legittimerebbe l'utilizzo di nuovi fattori indici di capacità contributiva e, quindi, l'applicazione di tributi rivolti a perseguire obiettivi ambientali (secondo la definizione della Commissione, precedentemente riportata).

Se poi si pensa alle conseguenze dell'effetto di adattamento del diritto

interno al diritto comunitario, attuato in forza dell'art. 11 Cost. nell'ordinamento italiano, medesimo procedimento di integrazione dei tributi ambientali nel sistema tributario dovrebbe essere pensato anche con riferimento all'ordinamento tributario interno. In altre parole, essendosi il principio *costituzionalizzato*(4), il legislatore tributario dovrà sia considerarlo al pari degli altri principi costituzionali fonti del diritto tributario, sia considerare in modo diverso la struttura e l'applicazione dei tributi ambientali, quanto meno non soltanto nell'ottica ristretta del prelievo indiretto.

In verità, la difficoltà di pervenire ad una visione unitaria di tributo ambientale ha, nel tempo, scoraggiato i Paesi OCSE i quali, forse, avevano cominciato a non reputarlo più uno strumento davvero utile ai fini della tutela ambientale. Tanto è vero che per molto tempo, e forse ancora oggi secondo alcuni, la tutela dell'ambiente ha rappresentato soltanto una funzione politico – sociale (agendo, comunque, sulla destinazione del gettito o sulla misura del tributo). E' chiaro che, secondo tale visione, la funzione ambientale è estranea al presupposto del tributo e si configura, pertanto, come tributo di scopo (rilevando solo una finalità extrafiscale).

Per dirla meglio, nel panorama che emerge dalle elaborazioni OCSE, l'unica fattispecie di tributi ambientali di cui si potrebbe parlare è di *tributi con funzione ambientale* (5), poiché hanno funzione politico – sociale e l'elemento ambiente non rientra tra i presupposti del tributo. Per tale motivo, dunque, si configurerebbero soltanto come tributi di scopo, cioè tributi che perseguono anche finalità extrafiscali di tutela dell'ambiente e si inquadrano nell'ambito dei canoni tributari. Come accennato, la Commissione ha discusso molto su quali potessero essere gli indicatori più appropriati a classificare un tributo come ambientale, individuando tre categorie:

1. l'imponibile, per cui la base materiale su cui è riscosso il tributo deve necessariamente avere un impatto negativo verificabile con mezzi scientifici;
2. l'azione incentivante, in base alla quale la tassazione agirebbe come un incentivo economico per il miglioramento ambientale;
3. lo scopo dichiarato, dove la volontà politica del legislatore è proprio il miglioramento ambientale.

Secondo la Commissione, tra le tre categorie prospettate, soltanto l'imponibile avrebbe potuto assolvere a quelle funzioni di requisito indicatore della fattispecie in esame, ciò soprattutto per il suo carattere oggettivo che permette di individuare la relazione causale con l'unità fisica che determina il deterioramento o/e danno rilevato.

Su questa impostazione si basa la distinzione all'interno del genus di tributi ambientali ampiamente intesi; si fa dunque riferimento alle tasse e alle tariffe ambientali, specificando però che le prime non corrispondono ai pagamenti associati ad uno scambio con beni e servizi (al contrario delle seconde), bensì ad una forma di tributo più vicino ad una imposta. All'interno della prima categoria, poi, è possibile individuare anche una ulteriore classificazione tra tasse sull'inquinamento e tasse sui prodotti(6).

Certamente, le conclusioni cui giunge la Commissione europea costituiscono un grande passo in avanti rispetto alle interpretazioni dell'OCSE poiché la relazione diretta tra presupposto e unità fisica (causa del danno) rende possibile il passaggio dal concetto di tributo con finalità ambientale (di natura extrafiscale, quindi) a tributo ambientale *stricto sensu*. Difatti, se si considera la tutela ambientale un mero effetto derivante dall'introduzione di un prelievo, anche fiscale, che determinando l'aumento del costo del bene o dell'attività inquinante, condiziona il consumatore ad acquistare prodotti ecocompatibili, certo questo è letto come effetto economico, che nulla ha a che vedere con la fattispecie giuridico - tributaria di tributo ambientale. Tale fattispecie, invece, acquista rilevanza se ricostruita in termini di presupposto ambientale (nesso causale tra presupposto e danno causato).

Ma, la maggior parte degli ordinamenti tributari occidentali sono stati istituiti quando ancora alla tematica ambientale non era dedicata l'attenzione adeguata; pertanto, una impostazione del tributo ambientale in senso stretto, come quella fin ora presentata, potrebbe non aver trovato il giusto spazio oppure non essere concretamente calcolabile la capacità economica.

Per l'appunto, si è ipotizzato di considerare l'ambiente un nuovo indice

di capacità contributiva (entità individuata in base ad indici diretti e indiretti suscettibili di valutazione economica), ma la dottrina non è unanime. Infatti, nelle ipotesi di acquisto di prodotti più o meno inquinanti sembra chiara la forza economica del consumo stesso, ma, ad esempio, nel caso di emissioni inquinanti, che di per sé non sono suscettibili di valutazione economica, vi sarebbero sicuramente maggiori difficoltà ad individuare detto indice. Per tale motivo, un primo obiettivo è superare l'intrinseco collegamento ad una gamma determinata di possibili tributi che, a loro volta, sono espressivi di situazioni valutabili economicamente.

Detto ciò, deve osservarsi in termini generali che il sistema fiscale italiano, pur in presenza di alcuni tributi ambientali, nel complesso non ha attribuito rilevanza particolare a tali fattispecie; infatti, il legislatore per molto tempo ha relegato la tutela dell'ambiente ad un ruolo meramente secondario, rifacendosi più che altro alla eventuale funzione extrafiscale del tributo. Dimostrazione ne è il fatto che, pur essendo numerose e diverse le cause del degrado ambientale (emissioni inquinanti, uso di prodotti scarsi o minimamente ecocompatibili ecc.), in passato l'attenzione è caduta prevalentemente sul problema dei rifiuti, nel cui campo la legislazione nazionale è sicuramente avanzata.

3. Le origini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani risiedono nelle disposizioni della Legge 20 marzo 1941, n. 366 su "Raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani", che trasformò il corrispettivo privatistico precedentemente esistente (stabilito per il servizio individuale di raccolta rifiuti interni abbinato, a discrezione dei Comuni, al servizio obbligatorio di spazzamento dell'abitato, di natura collettiva) in tributo(7) con natura di tassa.

Ci sono voluti diversi anni perché si avesse una prima revisione organica della materia. Infatti, soltanto con l'emanazione del D.P.R. del 10 settembre 1982, n. 915 si diede attuazione alle norme comunitarie in materia di rifiuti (direttive CEE n. 75/442, n. 76/403 e n. 73/319). Fu, quindi, introdotto l'obbligo di istituzione del tributo, la tassabilità delle aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti (fatta eccezione per quelle costituenti accessorio o pertinenza di locali tassabili), infine si pervenne all'applicazione della tassa delle superfici produttive di rifiuti speciali, tossici e nocivi. Con tali presupposti, la tassa avrebbe dovuto procurare un ingente gettito, se non fosse stato per un periodo di confusione normativa a causa della volontà di ricerca di ulteriori mutamenti(8).

Il vero incremento di gettito si verificò nel 1989, con l'entrata in vigore del D.L. n. 66/1989(9), che predispose l'utilizzo dei proventi della tassa a copertura obbligatoria del servizio relativo ai rifiuti esterni di qualunque provenienza, giacenti sulle strade ed aree pubbliche o soggette ad uso pubblico.

Nonostante la forte crescita del gettito, c'è da rilevare che il legislatore aveva introdotto un tributo ibrido e di dubbia costituzionalità, poiché, sebbene fosse stato denominato tassa, in realtà era composto in parte da una tassa (per la quota riferita al costo dello smaltimento dei rifiuti interni) ed in parte da un'imposta (per la quota riferita allo spazzamento). Tale situazione fu ben presto evidenziata da alcune pronunce giurisprudenziali(10), dove si rilevò che la profonda diversità di essenza tra la tassa originaria e l'imposta, per la parte introdotta ex novo dalla legge n. 144/89, determinava che le tariffe andassero commisurate all'uso ed alla superficie per la quota riguardante lo smaltimento dei rifiuti interni prodotti dall'utente, invece che la parte sullo spazzamento fosse rapportata agli indici di capacità contributiva di ciascun soggetto(11), secondo il disposto dell'art. 53 Cost.

Nel 1992, fu conferita al Governo la delega per la razionalizzazione e revisione delle discipline in materia di finanza locale, tra cui la tassa sui rifiuti; in particolare, fu previsto l'adeguamento alla sua natura giuridica. Successivamente altre furono le modifiche che riguardarono la normativa sui rifiuti, finché non si giunse alla trasformazione del tributo in tariffa, con il cosiddetto Decreto Ronchi (D. Lgs. 22/97) che recepiva nell'ordinamento interno tre importanti direttive comunitarie (91/156/CEE; 91/689/CEE; 94/62/CEE), ponendo in essere un riordino generale della normativa sui rifiuti.

Come già accennato, la grande novità introdotta fu, appunto, la trasformazione da tassa in corrispettivo di natura privatistica, delineando in tal modo la fine di un processo innovativo preannunciato da ormai molto tempo. L'evoluzione legislativa ha dimostrato che il tributo in

oggetto non sempre è stato rispondente alle tipiche connotazioni della tassa, anche se il *nomen iuris* utilizzato dal legislatore è stato sempre lo stesso. In verità, va comunque detto che il concetto di equità ascrivibile alla tassa va considerato come rispondenza del *quantum* dovuto per il servizio reso dall'ente e non, come alcuni hanno inteso, quale rispondenza del carico tributario alla capacità contributiva del singolo. Inoltre, all'interno della tassa in esame sussistono due rapporti fondamentali: da un lato, tra prestazione dell'ente e controprestazione pecuniaria del soggetto passivo; dall'altro tra costo del servizio e gettito del tributo, cioè in nessun caso il gettito può assumere consistenza superiore ai costi strettamente inerenti al servizio, tale da dover restituire l'eccedenza agli utenti.

Pertanto, si profila inevitabilmente un parallelismo tra la reciprocità delle obbligazioni nascenti da contratto e il nesso che si instaura tra obbligazione tributaria e prestazione del servizio. Va, infatti, rilevato che non si potrebbe individuare nella tassa sui rifiuti una correlazione patrimoniale tra entità del tributo richiesto ed entità economica del servizio recato dall'amministrazione. Si tratterebbe di un rapporto sinallagmatico imperfetto, che non sarebbe possibile perfezionare neanche con la trasformazione in tariffa(12).

Passando all'esame della natura giuridica della tariffa, alcuni ritengono che in essa coesisterebbero elementi di natura sia tributaria sia privatistica, poiché il *quantum* dovuto sarebbe riferito alla semplice fruibilità del servizio, al servizio indivisibile che deriva dalla necessità di eliminare i rifiuti esterni prodotti dalla collettività, infine ad una disciplina autoritativa che impone di rivolgersi ad un unico soggetto erogante. Quindi, secondo quanto osservato dalla Commissione di studi per il decentramento fiscale, il prelievo imposto per il finanziamento del servizio presenterebbe i caratteri della tassa e, pur con un altro nome, svolgerebbe quelle funzioni.

Secondo altri(13), invece, la netta abrogazione della tassa ed il mancato riconoscimento all'ente erogatore del servizio delle tipiche potestà tributarie, consistenti nel potere di accertamento, riscossione, irrogazione di sanzioni ecc. induce a ritenere che il legislatore abbia voluto abbandonare la configurazione tributaria, per cui cadrebbero le eventuali questioni di legittimità costituzionale per contrasto con gli art. 23 e 53 Cost., o addirittura con il principio comunitario "chi inquina paga". Bisogna fare però un appunto, poiché la tariffa Ronchi, rivestendo la natura di prezzo pubblico e rientrando comunque nel più generale *genus* di prestazioni patrimoniali imposte, soggiace al vincolo della riserva relativa di legge ex art. 23 Cost. Per cui, la mancanza di una specifica indicazione di parametri relativi alla base imponibile cui rapportare la tariffa (che si articola per utenze e zone) costituirebbe una violazione della citata norma costituzionale.

L'operatività della tariffa Ronchi ha subito successive modifiche e rinvii ad opera di numerose disposizioni legislative. Ma ennesimo colpo di scena è stata la legge delega n. 308/2004, nonché il decreto legislativo n. 152/2006 attuativo della delega ambientale. Infatti, la disciplina sui rifiuti è stata assorbita dal decreto n. 152, che alla parte quarta (rubricata *Norme in materia di gestione dei rifiuti e di bonifica dei siti inquinati*) all'art. 238, prevede una nuova tariffa per la gestione dei rifiuti urbani e contemporanea soppressione della precedente tariffa disciplinata dall'art. 49 del Decreto Ronchi. Non pochi problemi sono derivati da tale previsione e dalla mancanza di un regime transitorio che permettesse un graduale passaggio alla nuova forma di prelievo.

Alle molte incertezze ha posto rimedio, seppur in via transitoria e quindi limitato nel tempo, la Legge Finanziaria 2007 (L. 296/2006) che ha sancito l'estensione all'anno 2007 del regime di prelievo attuato nel 2006 (art. 1, comma 184).

Tornando ora al discorso iniziale, anche altri sono i tributi a carattere ambientale nel nostro Paese, anzi un recente studio dell'ISTAT(14) ha dichiarato che in Italia le imposte ambientali includono tributi che appartengono a tre principali categorie(15):

- imposte sull'*energia*: comprendono le imposte su oli minerali e derivati, gas incondensabili, Gas Propano Liquido (GPL), gas metano, energia elettrica e consumi di carbone;
- imposte sui *trasporti*: vi rientrano le imposte automobilistiche pagate dalle famiglie e dalle imprese, l'imposta relativa al Pubblico Registro Automobilistico (PRA) e l'imposta sulle assicurazioni relative alla RC auto;
- imposte sull'*inquinamento*: includono il tributo speciale per il deposito

in discarica, la tassa sulle emissioni di anidride solforosa (NO₂) e di ossidi di zolfo (SOX), il tributo provinciale per la tutela ambientale, il contributo sulla vendita di prodotti fitosanitari e l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili.

La componente più rilevante è costituita dalle imposte sull'energia, il cui gettito ha rappresentato, nella media del periodo considerato, l'83% del totale delle imposte ambientali pari a poco meno del 7% del totale imposte e contributi sociali e al 2,7% circa del Pil. La quota restante è coperta quasi interamente dalle imposte sui trasporti, il cui gettito ha rappresentato il 16% circa del totale delle imposte ambientali, pari a poco più dell'1% del totale imposte e contributi sociali e allo 0,5% circa del Pil. Le imposte sull'inquinamento, presenti soltanto a partire dal 1993, rappresentano una percentuale molto ridotta del gettito complessivo delle imposte ambientali, pari in media all'1% circa.

Al contrario di quanto osservato per l'energia, nel caso delle imposte sui trasporti l'aumento del gettito, che è passato da poco più di 3 miliardi di euro nel 1990 a quasi 8 miliardi di euro alla fine del periodo, è stato accompagnato da incrementi, seppure più contenuti, del peso di questa componente sia sul totale delle imposte ambientali (pari al 14% circa nel 1990 e al 20% nel 2005) sia sul totale imposte e contributi sociali e sul Pil.

Il gettito delle imposte sull'inquinamento, sempre molto esiguo rispetto al totale, registra un significativo aumento in valore assoluto con l'introduzione nel 1996 del tributo speciale per il deposito in discarica.

Infine, nella parte in cui si fa riferimento alla destinazione del gettito delle imposte ambientali, l'ISTAT ripropone la distinzione tra imposte di scopo e imposte ambientali in senso stretto, affermando che l'ammontare del gettito delle imposte ambientali esplicitamente finalizzato al finanziamento di interventi di protezione ambientale rappresenta una quota molto esigua del totale, pari a meno dell'1% nella media del periodo. Nell'insieme delle imposte specifiche infatti rientrano strumenti il cui gettito ha un peso esiguo sul totale. Si tratta del tributo provinciale per la tutela ambientale, del contributo sulla vendita di prodotti fitosanitari, dell'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, dell'imposta sui consumi di carbone e del tributo speciale per il deposito in discarica. Solo nel caso delle prime due imposte, inoltre, il gettito è finalizzato interamente al finanziamento di spese per la protezione dell'ambiente mentre negli altri casi lo è solo in parte.

Nel periodo 1990– 2005, il gettito delle imposte ambientali destinato alla protezione dell'ambiente ha costituito soltanto il 6% circa in media della spesa complessiva sostenuta dalle Amministrazioni Pubbliche per la protezione dell'ambiente.

4. I tributi di scopo hanno la particolarità di soddisfare molteplici esigenze; infatti a seconda dei casi può prevalere la finalità della raccolta di gettito oppure della redistribuzione di carico fiscale oppure della correzione dei comportamenti a fini ambientali. Naturalmente, la realizzazione di scopi economico – sociali o ambientali rientra in quella particolare attitudine delle norme tributarie a perseguire anche finalità extrafiscali.

Si pensi, ad esempio alla tassa sul turismo, che si ispira al principio "chi inquina paga" e definisce la tassazione sui turisti il tipico strumento di economia ambientale per la correzione delle esternalità negative (imposta pigouviana). L'attività turistica genera, infatti, una serie di diseconomie esterne, riconducibili sia a fenomeni di congestione, che limitano le possibilità di consumo dei beni pubblici da parte degli altri consumatori potenziali, sia a fenomeni di degrado del patrimonio artistico e naturale. Si tratta di costi sociali di natura ambientale che non sono internalizzati nei prezzi d'uso delle risorse, che infatti riflettono unicamente i costi privati.

Si pensi, ancora, al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito dall'art. 3, commi 24 e ss, della legge 28 dicembre 1995 n. 549. Si sostanzia in un tributo finalizzato al raggiungimento di uno scopo particolare, che ne vincola il gettito, con la dichiarata finalità di favorire la minore produzione di rifiuti ed il recupero della materia prima e dell'energia in essi contenute. Si tratta di un tributo incentivante che tende a riequilibrare le diseconomie esterne sulla collettività, a fronte di un non elevato costo in capo ai produttori. L'aumento dei prezzi per i conferitori dei rifiuti dovrebbe comportare, da un lato, un disincentivo alla produzione dei rifiuti stessi, stimolando, dall'altro, forme di smaltimento o di riciclaggio più compatibili con l'ambiente.

Situazione ben diversa, sotto l'aspetto del dibattito dottrinale, è invece riservata ancora oggi al tributo sulle emissioni sonore degli aeromobili. L'inquinamento acustico è stato a lungo trascurato dai legislatori nazionali poiché considerato meno importante rispetto ad altre problematiche ambientali che richiedevano, invece, una disciplina più incisiva.

In realtà, a differenza di altri inquinanti fisici che possono permanere a lungo nell'ambiente anche quando è cessata la causa che li ha prodotti, il rumore dura fintantoché la sorgente sonora fa vibrare il mezzo. Inoltre, a causa della elevata velocità di propagazione delle onde sonore, esso viene disperso rapidamente. Va però osservato che l'importanza sociale ed economica dell'inquinamento acustico è dovuta al grande numero di persone esposte ai suoi effetti.

Ecco perché da tempo sono state messe in atto diverse misure per contenere gli effetti negativi di questa forma di inquinamento ed il rumore da traffico aereo ha avuto, negli ultimi anni, una crescente rilevanza in ambito territoriale. Per tale rumore la sorgente principale è rappresentata dai motori dell'aereo, che, soprattutto durante la fase del decollo raggiunge elevati livelli di intensità. Le innovazioni in campo tecnologico e la messa al bando degli aerei più datati non risparmia i residenti dei dintorni aeroportuali dai disturbi causati dall'inquinamento acustico.

Prima degli anni Settanta la normativa comunitaria si era occupata soltanto della tematica legata agli aspetti delle malattie professionali, degli infortuni e delle relative assicurazioni derivanti da inquinamento acustico. Successivamente, la CEE cominciava ad interessarsi anche alle problematiche del rumore in ambienti extralavoro, compresi quelli connessi al trasporto aereo.

L'evoluzione del quadro normativo comunitario sull'inquinamento da rumore (aeroportuale) ci porta direttamente a due recenti Direttive del 2002 e ad una proposta di Direttiva dello stesso anno.

La Direttiva 2002/30/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 marzo 2002 istituisce *norme e procedure per l'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento del rumore negli aeroporti della Comunità*(16).

La successiva Direttiva 2002/49/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 25 giugno 2002 ha una portata più ampia ed è relativa alla *determinazione e alla gestione del rumore ambientale*.

Tali direttive hanno fornito una base per lo sviluppo di misure comunitarie di contenimento del rumore generato dalle principali sorgenti, in particolare: aeromobili, veicoli stradali e su rotaia e relative infrastrutture, attrezzature utilizzate all'aperto e attrezzature industriali, e macchinari mobili.

Nel novembre 2002, Parlamento Europeo e Consiglio presentarono la *Proposta modificata di Direttiva COM 2002/683 def.*, relativa all'istituzione di una disciplina comunitaria per la classificazione delle emissioni sonore degli aerei subsonici civili ai fini del calcolo delle tasse sul rumore.

Già in una Comunicazione del 1999 sui trasporti aerei e l'ambiente (COM 1999/640) la Commissione Europea aveva proposto di utilizzare incentivi di tipo economico per incoraggiare gli operatori a far uso di tecnologie atte a migliorare l'impatto ambientale del trasporto aereo. Alla luce di tale obiettivo, oggetto della Proposta era istituire una metodologia comune per modulare le tasse aeroportuali in funzione del livello di inquinamento acustico provocato da determinati aeromobili.

Con la definizione "tassa sul rumore" si faceva riferimento ad un tributo specifico riscosso dall'aeroporto, connesso con le caratteristiche certificate dell'aeromobile in materia di emissioni sonore e destinato a coprire i costi derivanti dalle misure di attenuazione o prevenzione dei problemi di inquinamento acustico, nonché incoraggiare all'uso di aeromobili meno rumorosi.

Secondo i proponenti, la tassa sul rumore per fini di tutela ambientale, fondata su una classificazione comune degli aeromobili in base al loro impatto acustico, avrebbe permesso una più efficace protezione dell'ambiente, una maggiore trasparenza dei regimi impositivi e la prevedibilità di tali regimi per gli operatori del trasporto aereo. Inoltre, la stessa non avrebbe dovuto generare un gettito supplementare per gli aeroporti, piuttosto permettere il finanziamento di misure di attenuazione dell'impatto ambientale in prossimità dell'aeroporto (così come previsto anche dai principi definiti dall'ICAO(17) in tema di tassazione). Infine, si riteneva opportuno che la tassa sul rumore fosse proporzionale al

disturbo sonoro marginale per l'essere umano causato da ogni singolo aeromobile all'arrivo e alla partenza. La relazione tra il disturbo sonoro marginale e il livello di rumore dell'aeromobile si esprime in base al livello di energia acustica(18).

Gli esempi di adeguamento alla normativa in ambito comunitario sono stati diversi. Infatti, la Francia calcola la tassa sul rumore prodotto dagli aeromobili civili facendo riferimento a parametri come: orari di effettuazione dei voli, tipologia dello scalo, categoria di appartenenza dell'aeromobile e suo peso massimo al decollo.

In Belgio, oltre alla classificazione dell'aeromobile, si valuta la fascia oraria del volo mentre gli incrementi percentuali di incidenza della tassa variano a seconda che i decolli e gli atterraggi avvengano nelle ore più trafficate. In Svizzera, invece, ogni singolo decollo e atterraggio è soggetto a un sistema di monitoraggio che consente di calibrare la tassa a seconda del livello di rumore prodotto.

In Italia già nel 1990, con il Decreto legge 27 aprile 1990 n.90 e con il D.P.R. 26 agosto 1993 n.434, fu prevista un'imposta erariale sull'inquinamento degli aeromobili a carattere contributivo e parzialmente di scopo, che da un lato disciplinava le aliquote, le modalità di accertamento, riscossione e versamento dell'imposta, dall'altro si aggiungeva ai diritti di approdo e partenza. Questa ricadeva sugli aeromobili che causavano maggior inquinamento acustico nelle zone aeroportuali e quelle limitrofe, stabilendo che il gettito fosse destinato ad opere ambientali. La funzione ambientale extrafiscale si evidenziava sia per la presenza di un vincolo parziale del gettito sia per la graduazione nella determinazione dell'imposta in virtù della maggiore o minore rumorosità.

Successivamente, la Legge 27 dicembre 1997 n. 449 (art.18), aveva previsto un'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, in posizione parallela al tributo erariale regolamentato con il D.P.R. 434/1993. Si trattava di un tributo con finalità ambientale extrafiscale destinato a colpire la rumorosità degli aeromobili, prevedendo un sistema di aliquote differenziate. L'ente regionale, in completa autonomia per ciò che riguarda le modalità di impiego del gettito, doveva provvedere ad erogare sovvenzioni ed indennizzi alle amministrazioni ed ai soggetti residenti nelle zone limitrofe agli aeroporti. Inoltre, dalla stessa legge era prevista l'emanazione di un regolamento (entro la fine del 1998) che contenesse modalità di accertamento, riscossione e versamento del tributo stesso; nei fatti però tale tributo non è mai entrato in vigore.

Tre anni più tardi, è stata istituita l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (art. 90, L. n. 342/2000) che ha sostituito le precedenti. L'imposta è dovuta alle Regioni o alle Province autonome per ogni decollo ed atterraggio di aeromobili civili negli aeroporti, escludendo tutti i voli militari, di Stato, sanitari, di emergenza.

Si tratta di un'imposta con parziale vincolo di gettito a favore di opere di disinquinamento acustico relativamente al territorio interessato e di risarcimento dei soggetti eventualmente danneggiati dalle emissioni sonore prodotte dall'atterraggio e dal decollo degli aeromobili.

Soggetto passivo è l'esercente dell'aeromobile, come identificato dall'art. 874 del codice della navigazione. La base imponibile è determinata in ragione del numero di atterraggi e decolli, del peso del velivolo, della rumorosità dell'aeromobile, nel rispetto delle norme internazionali sulla certificazione acustica. Il presupposto dell'imposta viene identificato nell'emissione sonora dell'aeromobile, la cui maggiore o minore intensità incide sulla determinazione dell'imposta stessa.

Sono le Regioni o le Province autonome ad essere titolari del gettito, che non è di libera disponibilità, ma vincolato dal legislatore statale alla realizzazione di interventi di disinquinamento acustico e all'indennizzo delle popolazioni residenti in zone limitrofe agli aeroporti; tali Enti hanno, altresì, la possibilità di modulare le aliquote del tributo stesso, attraverso propri regolamenti, evidenziando una marcata volontà autonomistica della legislazione regionale. Sono in tal modo possibili interventi incentivanti e disincentivanti attraverso la rimodulazione delle aliquote, che possono incidere anche sulle modalità del traffico aereo, nel rispetto, in ogni caso, delle libertà di circolazione espressamente previste dall'ordinamento interno e comunitario.

Sembra, allora, opportuno sottolineare, anche se la dottrina non è unanime sul punto(19), la possibilità di identificare questo come un vero tributo ambientale inteso nell'interpretazione moderna. Infatti, ciò si realizzerebbe proprio in virtù del fatto che la base imponibile si stima su

fattispecie oggettive che hanno una diretta relazione causale con il danno prodotto, si pensi alla relazione tra il mero inquinamento acustico e il numero di decolli e atterraggi di un aereo, o il suo peso, o semplicemente sull'intensità dell'emissione sonora.

5. Lo studio della categoria dei tributi ambientali ha permesso di individuare una serie di problematiche comuni ai vari ordinamenti che hanno adottato tali strumenti fiscali al fine di risolvere (o quantomeno tentare di farlo) il problema dell'inquinamento ambientale.

In molti hanno creduto in questo tipo di strumento poiché si è visto che i contribuenti, quando vedono aumentare le loro uscite a vantaggio del Fisco, tendono a regolare i propri comportamenti. Quanto agli effetti che i tributi ambientali hanno avuto e avranno nel nostro Paese le considerazioni sono varie. Ci sono stati alcuni tributi il cui fallimento ne ha prodotto addirittura l'abrogazione, ma ce ne sono anche altri che, da un punto di vista ecologico, non hanno provocato grandi miglioramenti, ma che hanno rappresentato voci importanti nei bilanci dello Stato e delle Autonomie locali interessate.

Naturalmente, quella ambientale e quella tributaria, prese singolarmente, sono materie complesse e articolate, ma è ovvio che quando si stringono a stretto nodo tra di loro come nel caso della disciplina dei tributi ambientali, esse si condizionano reciprocamente e si autolimitano a vicenda. In particolar modo, possiamo dire con certezza che i nobili fini della tassazione ecologica certo non giustificano deroghe a disposizioni comunitarie (si fa qui riferimento ai principi di non discriminazione, di divieto di dazi doganali o di tasse ad effetto equivalente ecc., previsti del Trattato istitutivo delle Comunità europee) o nazionali (principi di legalità, di capacità contributiva, di progressività del sistema), tantomeno è possibile che una Regione possa istituire tributi propri ambientali senza rispettare il fondamentale principio di riserva di legge ex art. 23 Cost. (e, dunque, in assenza dell'attesissima Legge Delega per il coordinamento e/o l'attuazione dell'art. 119 Cost., necessaria a realizzare finalmente l'Autonomia Finanziaria delle Regioni e degli Enti locali tanto bramata da alcuni).

In realtà, relativamente alla riforma del Titolo V Cost., c'è da dire che le contraddizioni sono più d'una, e non riguardano soltanto la legittimità delle scelte in campo finanziario regionale o degli Enti locali, oppure in campo ambientale. Il problema, forse, è che si è voluto spogliare oltremodo il Parlamento di quella potestà normativa che gli è sempre stata propria, oltretutto nascondendo la manovra dietro una "Legge di coordinamento" che, in sette anni, non ha ancora avuto la luce e che, quindi, rende monca la riforma stessa.

Senza dubbio, quello che si è di certo realizzato è stato un notevole incremento di lavoro per il giudice delle leggi, che tra interpretare prima e definire limiti e ambiti di applicazione poi, è ancora tutt'oggi adito (nell'incertezza che ancora vige tra organi centrali e periferici) per stabilire se una Regione possa istituire in piena autonomia tributi propri sul "lusso" o giustificati da finalità ambientali (si pensi al caso sardo dei tributi turistici, più che di lusso), pur non essendo stati i medesimi definiti neanche in linea di principio a livello centrale.

Detto ciò, prendendo ora ad esame soltanto la categoria dei tributi ambientali, bisogna fare una fondamentale distinzione tra quello che è l'aspetto teorico e quello che invece risulta essere concretamente il risultato dell'applicazione dei tributi medesimi.

In primis, gli orientamenti dottrinali moderni ritengono che di tributo ambientale in senso stretto si possa parlare solo ed unicamente in un caso, cioè quando presupposto del tributo sia un fatto che direttamente causi un danno ambientale. Ciò perché il presupposto garantisce la obiettività degli elementi scelti, tanto è vero che si è ipotizzato di introdurre tra gli indici di capacità contributiva anche quello ambientale.

Ecco, come visto nelle pagine precedenti, non sono molti i tributi ambientali che concretamente sono costruiti in questo modo; anzi, tra gli esempi precedentemente fatti tecnicamente il prelievo si caratterizza più frequentemente per le sue finalità ambientali extrafiscali che per il presupposto oggettivo di carattere ambientale (l'imposta regionale sulle emissioni di aeromobili si è ipotizzato, invece, che potesse rientrare nel campo dei tributi ambientali stricto sensu, ma la dottrina non è unanime). Ancora, oggi da parte degli amministratori pubblici è frequente ricorrere a strumenti finanziari diversi dal tributo classicamente inteso al fine di evitare le potenziali illegittimità dello stesso e doverlo, dunque, disapplicare. Si fa riferimento, in tal caso, ai tributi paracommutativi

(tariffe, canoni e prezzi pubblici). Si pensi alla recentissima tariffa d'ingresso istituita per l'accesso alla città di Milano, detta ecopass. In realtà, nascondere dietro nomenclature diverse forme di prelievo che invece non hanno nulla di diverso rispetto al tipico prelievo coattivo dell'ente impositore non esonererebbe tali strumenti dall'essere sottoposti ugualmente al vaglio costituzionale per gli aspetti legati alla legittimità. Infatti, l'ecopass cui si è fatto riferimento ha sicuramente le caratteristiche proprie dei tributi (l'aspetto coattivo del prelievo) ed è certamente un esempio di ragionata tassazione locale con finalità extrafiscali, per cui soggetta in primis all'obbligo di riserva di legge (ex art. 23), nonché alle norme di cui agli artt. 117 e 119 Cost. in materia di competenza normativa e autonomia finanziaria delle Regioni.

Infine, anche in ambito internazionale, i tributi ambientali sono usati come forma di prelievo diretta a condizionare i comportamenti umani più che come autonoma categoria di tributo inteso in senso stretto, anche perché non è semplice costruire concretamente un tributo con le caratteristiche suddette.

Concludendo, nella lotta all'inquinamento, i tributi ambientali sono uno strumento sul quale si deve insistere ma, è necessaria sia una regolamentazione della materia che renda questo strumento realmente efficace, sia un senso civico e morale alla base del vivere comune del contribuente (nazionale e internazionale che sia), che permetta di rendere realmente possibile un'educazione delle collettività al rispetto dell'ambiente e, dunque, di sé stessi.

BIBLIOGRAFIA

Alfano, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributi Impresa*, n. 3, 2005.

Alfano, *Tributi ambientali regionali fra decentramento ex Titolo V Cost. e prospettiva comunitaria*, in *Rivista Giuridica del Dipartimento di Scienza dello Stato, Università degli Studi di Napoli Federico II*, 2006.

ATW Research, *Static on environmental taxes*, Bruxelles, maggio, 1996.

Bencivenga - De Vico -Lovecchio -Uricchio, *Manuale dei tributi locali*, VI ed., Maggioli Editore, 2007.

Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

Ficari, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007.

Fichera, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1997.

Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli,.

Gallo - Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, 1999, n. 1.

Greco, *Nascita, evoluzione ed attuale valore del principio "chi inquina paga"*, in *Atti del Convegno Nazionale di Gubbio del 5 - 6 - 7 ottobre 1990*, Roma, 1992.

International Fiscal Association, *Atti del Congresso di Firenze del 6 ottobre 1993, Seminar C - Environmental taxes and charge, Introduction*.

ISTAT, *Le imposte ambientali in Italia, Anni 1990 - 2005*, Dipartimento per la produzione statistica e coordinamento tecnico scientifico, 7 giugno 2007.

Loviseti, *La nuova tariffa sui rifiuti*, *Atti del Convegno sul nuovo assetto dei tributi locali*, Riccione, 12 - 13 - 14 novembre 1997.

OECD, *Environmental taxes and geen reform*, Parigi, 1997.

Selicato, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004.

Verrigni, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 2003.

Note

(*) Dottoranda di ricerca in "Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e

tributarie”, ciclo XX, presso il Dipartimento di Scienze Internazionali e Studi sul Sistema Politico ed Istituzionale Europeo dell'Università Federico II di Napoli.

(1) La stessa impostazione si ritrova in ambito internazionale; infatti, alla base delle varie definizioni c'è l'intento di attribuire ai tributi in esame una funzione di indirizzo e coordinamento delle attività dei privati nella salvaguardia dell'ambiente. Per l'analisi delle definizioni internazionali di tributo ambientale si veda *International Fiscal Association*, Atti del Congresso di Firenze del 6 ottobre 1993, *Seminar C – Environmental taxes and charge*, Introduction, p.1; OECD, *Environmental taxes and geen reform*, Parigi, 1997.

(2) ATW Research, *Static on environmental taxes*, Bruxelles, maggio, 1996.

(3) P. Selicato, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, Riv. Dir. Trib. Int., 2004, n. 2 – 3, pp. 257 e ss.

(4) Con tale termine si indica il procedimento con cui le norme del Trattato CE trovano diretta applicazione negli ordinamenti degli Stati membri. Si veda, Greco, *Nascita, evoluzione ed attuale valore del principio “chi inquina paga”*, in Atti del Convegno Nazionale di Gubbio del 5 – 6 – 7 ottobre 1990, Roma, 1992, p. 27.

(5) Gallo – Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, 1999, n. 1, pp. 118 e ss.

(6) Le tasse (imposte) sull'inquinamento si distinguono da quelle sui prodotti poiché nelle prime l'imponibile è un'unità fisica di uno specifico inquinante calcolata in base alla stima del potenziale inquinante oppure misurando le emissioni stesse, mentre nelle seconde l'imponibile è unità fisica di una risorsa, di un bene o di un prodotto che, in via generale, ha relazioni col deterioramento dell'ambiente. Gallo – Marchetti, op. cit., p. 120.

(7) Il tributo in esame, la cui istituzione a fronte della prestazione del servizio era facoltativa, presentava carattere di individualità del servizio, espletato in relazione ai rifiuti prodotti nei locali in uso esclusivo. Esso ricadeva sul soggetto occupante i locali situati nell'ambito della zona nella quale era effettuata la raccolta e commisurato all'uso e alla superficie. Per un approfondimento, si veda A. Bencivenga - L. De Vico – L. Lovecchio – A. F. Uricchio, *Manuale dei tributi locali*, VI ed., Maggioli Editore, 2007, p.15.

(8) Si pensi alla volontà di introdurre nell'ordinamento la c.d. TASCO, che sostituiva la tassa rifiuti e l'imposta sui cani. Tale “megatributo”, come lo hanno definito alcuni, era contenuto in taluni decreti legge appositamente non convertiti, anche in considerazione di dubbi di legittimità costituzionale profilatisi fin dall'inizio. In realtà, la TASCO era stata concepita come tassa e commisurata ai parametri tipici di tassa rifiuti, ma si riferiva in realtà al complesso di servizi resi dall'ente locale alla collettività, per cui avrebbe dovuto essere strutturata come le imposte e, quindi, essere ancorata al principio di capacità contributiva. A. Bencivenga - L. De Vico – L. Lovecchio – A. F. Uricchio, op. cit., p.16.

(9) Il decreto legge fu convertito in legge n. 144/1989.

(10) Si veda TAR Lombardia, sentenza 17 dicembre 1990, n. 688 e sentenza 14 gennaio 1991, n. 1.

(11) Il contenuto delle pronunce del TAR Lombardia non trovarono riscontro nella sentenza di appello pronunciata dal Consiglio di Stato il 9 luglio 1994. Da più parti si è detto che, probabilmente, sarebbe stato meglio sollevare d'ufficio la questione di legittimità costituzionale, ma altrettanto vero è che le sentenze misero in evidenza il reale obiettivo cui era finalizzata l'istituzione di quel tributo, cioè semplicemente l'acquisizione di ulteriore gettito. Conferma ne fu il fatto che, successivamente, fu proposto ancora un altro tributo con questo fine, l'ISCOM (imposta sui servizi comunali), ma ebbe ancora meno fortuna.

(12) A. Bencivenga - L. De Vico – L. Lovecchio – A. F. Uricchio, op. cit., p.22.

(13) M. Lovisetti, *La nuova tariffa sui rifiuti*, Atti del Convegno sul nuovo assetto dei tributi locali, Riccione, 12 – 13 – 14 novembre 1997.

(14) ISTAT, *Le imposte ambientali in Italia, Anni 1990 – 2005*, Dipartimento per la produzione statistica e coordinamento tecnico scientifico, 7 giugno 2007.

(15) Nella classificazione internazionale, alle tre categorie indicate si aggiunge la categoria relativa ai tributi che gravano sul prelievo di

risorse naturali.

(16) Tale Direttiva è stata recepita con Decreto Legislativo 17 gennaio 2005, n. 13 (*Attuazione della direttiva 2002/30/CE relativa all'introduzione di restrizioni operative ai fini del contenimento del rumore negli aeroporti comunitari*).

(17) Cfr. Organizzazione Internazionale dell'Aviazione Civile. La normativa Icao distingue tra il livello di rumore di un aeromobile all'arrivo e alla partenza. Nel primo caso si fa riferimento al valore certificato di rumorosità effettivamente percepito nel punto di misura di avvicinamento dell'aeromobile (effective perceived noise, Epn), mentre nel secondo caso si tiene conto della media aritmetica dei livelli di rumore certificati e percepiti nei punti di misura laterale e di sorvolo. Questa distinzione, recepita nella legislazione degli Stati aderenti alla Convenzione internazionale per l'aviazione civile, si è rivelata particolarmente utile ai fini della rilevazione del rumore. Infatti, da un lato ha permesso alle autorità aeronautiche di valutare le prestazioni sonore degli aeromobili prodotti dalle industrie aerospaziali, dall'altro di utilizzare questi parametri per definire a livello comunitario l'impatto dell'inquinamento acustico nelle aree abitate limitrofe agli aeroporti.

(18) Secondo quanto previsto all'Art.3 (Disciplina comune per il calcolo della tassa sul rumore), gli Stati membri sono spinti ad adottare le misure atte a garantire che il calcolo della tassa sul rumore riscossa negli aeroporti situati nel loro territorio si fondi su una serie di criteri:

(1) La tassa sul rumore per gli arrivi e le partenze è commisurata all'impatto acustico relativo degli aeromobili in arrivo e in partenza sulla popolazione che risiede in prossimità degli aeroporti. La tassa sul rumore per un arrivo o una partenza in un determinato aeroporto è calcolata secondo una formula matematica specificata. Possono essere applicate tasse unitarie sul rumore diverse per fasce orarie giornaliere diverse.

(2) Il calcolo dell'energia acustica all'arrivo e alla partenza si basa sui livelli di rumore L_a (livello di rumore di un aeromobile all'arrivo) e L_d (livello di rumore di un aeromobile alla partenza).

(3) La modulazione della tassa sul rumore nell'arco di una determinata parte di un periodo di 24 ore è limitata ad un rapporto di 1/20 1/40 che esprime la variazione massima tra il livello massimo e il livello minimo della tassa sul rumore. È possibile applicare un rapporto inferiore.

(4) Ai fini dell'applicazione del punto 3, ciascun periodo di 24 ore può essere suddiviso in tre periodi al massimo (giorno, sera e notte).

(19) Secondo Ficari V., *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, cit., 1306, il legislatore ha valutato la finalità ambientale come esterna al presupposto. L'autore è generalmente scettico sulla possibilità che si realizzino tributi ambientali in senso stretto, propendendo, in ogni caso, per la realizzazioni di meri tributi di scopo. Diversamente, Verrigni C., *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1652.

Cessione di un'azienda a fronte della costituzione di una rendita vitalizia: Struttura dell'obbligazione e natura del reddito.

di Antonio Visconti

Sommario: Premessa. – 1. La rendita vitalizia: struttura dell'obbligazione - 2. La rendita vitalizia: natura del reddito. – Conclusioni.

Premessa

Con la sentenza in oggetto, i giudici Salernitani esprimono la loro chiara posizione in riferimento alla tassabilità, o meglio, alla doppia non tassabilità, della rendita vitalizia costituita, a titolo di corrispettivo, dal cessionario a favore del cedente di un'azienda.

Sebbene, come noto, il principio del divieto di doppia imposizione rappresenti uno dei pilastri portanti del nostro sistema impositivo, esistono, come nel caso in questione, dei settori in cui, data la particolarità della fattispecie, l'applicazione di tale principio non sempre ha visto le parti coinvolte nel rapporto tributario in sintonia circa la corretta attuazione dello stesso.

Con il presente contributo, oltre a fornire una rassegna di quelli che sono i diversi pareri in tal senso resi dalla prassi e dalla giurisprudenza, si è cercato di ricostruire quello che è il rapporto tra la struttura dell'obbligazione civilistica e la qualificazione tributaria di tale negozio alla luce della disciplina vigente *ratione temporis* e delle successive evoluzioni.

1. La rendita vitalizia: struttura dell'obbligazione.

In linea generale, il **contratto di rendita vitalizia** può essere definito come quel rapporto che ha per oggetto la prestazione periodica di una somma di denaro o di una determinata quantità di cose fungibili, la cui durata è collegata ad un termine incerto: **la morte** del soggetto beneficiario.

Più specificatamente, la rendita vitalizia è il contratto (consensuale, di scambio, ad esecuzione periodica, disciplinato dagli artt. 1872 – 1881 del c.c.) attraverso il quale un soggetto (vitalizante – debitore della rendita) a titolo oneroso, in corrispettivo dell'alienazione di un bene mobile o immobile o del trasferimento di una azienda, o a titolo gratuito, si obbliga ad effettuare una determinata prestazione periodica a favore di un altro soggetto (vitaliziato – creditore della rendita) per tutta la durata della vita di una o più persone (F. Gazzoni, Manuale di Diritto Privato, XIII ediz. / 2007, Napoli, pag. 1241). Nei confronti del vitalizante il rapporto opera esclusivamente attraverso lo strumento dell'obbligazione poiché a suo carico, infatti, sorge solo l'obbligo di effettuare le prestazioni periodiche. La funzione del contratto è proprio quella di assicurare al vitaliziato i mezzi di sussistenza per tutta la vita.

Il credito della rendita vitalizia, anche se ha come motivo il sostentamento del vitaliziato, è liberamente trasferibile, sequestrabile e pignorabile secondo le regole generali.

Requisito essenziale del contratto di costituzione di rendita vitalizia a titolo oneroso è costituito dall'alea, la quale presuppone che il **vitaliziato non sia affetto da una malattia** che, per natura e gravità, renda certa o estremamente probabile la sua prossima morte, e deve obiettivamente sussistere al momento della conclusione del contratto.

Quest'ultimo, infatti, è affetto da nullità anche quando le parti erano in buona fede al momento della sua sottoscrizione ed abbiano, erroneamente, ritenuto la sussistenza dell'alea. L'indagine sulla aleatorietà, che è elemento essenziale del contratto e ne costituisce propriamente la causa, va condotta con riferimento al momento della conclusione dello stesso in base al requisito della "equivalenza del rischio". Pertanto, condizione necessaria è quella di ben valutare ed apprezzare sia l'entità della rendita in rapporto ai frutti ricavabili dal cespite ceduto, sia la possibilità di sopravvivenza del vitaliziato. Questi elementi non devono essere tali da consentire un'anticipata previsione dei vantaggi e delle perdite dei contraenti. Inoltre, si richiede per la validità del contratto un'oggettiva situazione di incertezza dei vantaggi e degli svantaggi dei contraenti al momento del contratto, collegata ad una imprevedibile durata della sopravvivenza del vitaliziato.

Più di frequente l'obbligazione di rendita vitalizia si presenta come una obbligazione con un solo soggetto attivo e con un solo soggetto passivo. Nulla evita, però, che talvolta facciano parte del nesso obbligatorio più soggetti o attivi o passivi.

Altro requisito essenziale della rendita vitalizia è la determinazione della durata del contratto. Infatti, la sua mancanza o il riferimento alla vita di una persona fisica già defunta al momento della conclusione del contratto ne determinano, di per sé, la nullità ex articolo 1876 c.c.

Nella rendita vitalizia la legge non prescrive come elemento essenziale del contratto la prestazione di una garanzia reale o personale. Nel caso di rendita pattuita dietro corrispettivo dell'alienazione di un immobile a favore del vitaliziato alienante opera la garanzia dell'ipoteca legale. Comunque è concessa ai contraenti la piena facoltà di rinunciare senza pregiudicare la validità del contratto. Nella pratica il vitaliziato cerca di cautelarsi quanto più possibile di fronte all'eventualità dell'inadempimento e dell'insolvenza del suo debitore, attraverso la pattuizione di adeguate garanzie. Infatti, in caso di mancata prestazione o di diminuzione delle garanzie pattuite è riconosciuta al creditore la facoltà di risoluzione del contratto (art. 1877 codice civile).

Per quel che concerne la forma del contratto si deve dire che la rendita vitalizia deve essere costituita mediante atto scritto (art. 1350, n.10, codice civile) sotto pena di nullità. Nell'ipotesi in cui la prestazione vitalizia sia costituita nell'ambito di una donazione sarà necessario anche l'atto pubblico.

La rendita vitalizia, essendo un contratto di durata, non si può risolvere contrattualmente per eccessiva onerosità, anche se questa dipenda da svalutazione monetaria, poiché si tratta di un contratto aleatorio. Il contratto si scioglie solo con la morte della persona la cui vita è contemplata. Tuttavia, non possono equipararsi alla morte né la scomparsa (art. 48 c.c.), né l'assenza (art. 49 c.c.) della persona.

Invece, un discorso opposto vale per la dichiarazione di morte presunta i cui effetti sono equiparati, per legge, alla morte naturale (art. 58 codice civile). Riguardo agli effetti giuridici della risoluzione rispetto ai terzi si può sostenere che restano impregiudicati i loro diritti, a condizione che il loro acquisto sia stato reso pubblico anteriormente alla domanda giudiziale di risoluzione (art. 2652, n.1, codice civile).

Fatta questa premessa di carattere ricognitivo, appare opportuno soffermarsi brevemente sulla struttura dell'obbligazione e sulla natura del suo adempimento, onde trarre elementi utili per una migliore analisi degli effetti impositivi.

In particolare, data la natura di "contratto di durata ad esecuzione periodica" (G. Dattilo, voce: Rendita Dir. Priv., in Enciclopedia del Diritto, vol. XXXIX, Milano, 1988, p. 854 e 856), della rendita vitalizia, la dottrina civilistica si è a lungo interrogata circa la natura unitaria o meno dell'obbligazione.

A sostegno della dottrina orientata verso la struttura plurima dell'obbligazione vi era, tra l'altro, un tessuto normativo generalmente teso alla autonoma considerazione delle singole prestazioni. Si faceva riferimento, ad esempio, al diverso termine prescrizione delle singole rate o all'espressa riconduzione della rendita ai frutti civili, ex art. 820, c.c.

Da siffatto contesto logico, la dottrina giunse a definire anche una ripartizione interna della struttura dell'obbligazione, iniziando a parlare di distinzione della prestazione resa a titolo di rendita in due componenti, ovvero, una avente natura di "capitale" e un'altra avente natura di "frutto civile". Per essere più precisi, per una parte della dottrina la prestazione resa a titolo di rendita andava distinta in due componenti, una capitalistica, avente come finalità la soddisfazione patrimoniale dell'obbligazione assunta, e, un'altra reddituale, resa a titolo di remunerazione periodica derivante dalla natura continuativa (vitalizia) del contratto (M. Andreoli, Fonti e natura giuridica della rendita vitalizia, Milano, p. 109).

Tuttavia, tale elaborazione, sebbene suggestiva, ha ceduto il passo a quella, nella sostanza più convincente, tesa alla valutazione unitaria dell'obbligazione derivante dalla realizzazione di siffatto contratto, ancorché resa in maniera plurima.

La costituzione della rendita, infatti, rappresenterebbe la prestazione resa a fronte del fatto costitutivo dell'obbligazione (cessione di un bene, etc.), con l'unica distinzione rispetto al normale contratto, di essere resa in maniera frazionata e per un periodo di tempo indefinito (contratto aleatorio).

Sulla base di tali considerazioni, circa la natura economica della prestazione, dunque, viene a sgretolarsi anche la sopramenzionata bipartizione. In particolare, nell'ottica unitaria e patrimoniale della prestazione, la natura di frutto civile della stessa non trova più nessun parametro di giustificazione (A. Marini, *La rendita perpetua e la rendita vitalizia*, in *Tratt. di Dir. Priv.*, diretto da P. Rescigno, Torino, 1985).

2. *La rendita vitalizia: natura del reddito.*

La tassazione della plusvalenza derivante da cessione dell'azienda con costituzione di una rendita vitalizia a favore del cedente ha visto, nel tempo, accendersi un nutrito dibattito tra l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza tributaria.

In particolare, la prima ha sempre sostenuto la rilevanza impositiva sia della plusvalenza (calcolata quale differenza tra il costo fiscale dell'azienda e il valore attuale dei canoni della rendita vitalizia, determinato secondo i dettami di cui al D.p.r. 131/86) che del corrispettivo periodico qualificato come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente; mentre, la seconda, con rare eccezioni, ha ritenuto che, essendo la plusvalenza indeterminabile nel quantum (stante l'indeterminatezza della durata del vitalizio), non si possa procedere alla relativa tassazione, e, pertanto, assumerebbero rilievo ai fini impositivi i soli canoni periodici, da qualificarsi nella maniera anzidetta.

A fine di addvenire alla corretta ricostruzione della fattispecie considerata, si procede, di seguito, alla ricostruzione delle motivazioni soggiacenti le diverse opinioni rese.

Secondo la tesi Ministeriali (D.R. Entrate per il Lazio, nota n. 13212 del 6-7-1996; Nota Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Reg. Entrate Campania, 29 luglio 1997, n. 5792), la plusvalenza realizzata mediante cessione d'azienda dà origine a reddito d'impresa da tassare secondo il principio di competenza, così come stabilito dall'art. 54 [ora 86], comma 2, D.P.R. n. 917/1986 (cd. Tuir), secondo cui "concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze di aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso".

Da ciò, poiché ai fini della determinazione del reddito d'impresa vige il criterio di competenza, la cessione dell'azienda con contestuale costituzione di rendita vitalizia costituisce, di per sé, realizzo della plusvalenza. Infatti, nel caso specifico, il percepimento del corrispettivo si realizza al momento della stipulazione del contratto che fa nascere il credito ad una rendita vitalizia.

L'obiezione più volte sollevata, e che ha indotto la giurisprudenza maggioritaria a ritenere non tassabile la suddetta plusvalenza, è stata l'indeterminabilità del corrispettivo pattuito che pur essendo stabilito nel *quantum* annuo non è precisabile nella sua durata.

Tuttavia, secondo il Ministero, tale valore del credito della rendita vitalizia sarebbe agevolmente determinabile attraverso calcoli attuariali, ovvero, applicando le tabelle di capitalizzazione, come utilizzate ai fini dell'imposta di registro (prospetto dei coefficienti allegato al D.p.r. 131/86).

In più, ai sensi dell'art. 49 [ora 50], co. 1, lett. h), D.p.r. 917/86, la medesima rendita vitalizia, in quanto reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, va tassata anche a tale titolo all'atto della sua percezione periodica.

Secondo la tesi giurisprudenziale (per tutte: C.T.C., 15 febbraio 1990, n. 1206, e 11 giugno 1997, n. 3101), invece, prescindendo dall'interpretazione letterale delle disposizioni innanzi viste in materia di tassazione delle plusvalenze da cessione d'azienda, essendo il sistema tributario generalmente orientato alla rilevanza delle stesse nella sola ipotesi di "realizzo" (effettivo percepimento), nessun presupposto rilevante ai fini impositivi si realizzerebbe nell'ipotesi considerata, ove, appunto, la plusvalenza sarebbe solo "maturata" quale credito sui futuri canoni della rendita (ottenuta, come visto, sulla base di una stima attuariale).

La stessa, dunque, assumerebbe rilievo ai soli fini reddituali, ovvero, quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, da tassarsi all'atto della sua effettiva percezione.

In più, secondo i giudici della Corte Centrale, l'accettazione della tesi ministeriale determinerebbe una doppia tassazione, categoricamente vietata dal nostro ordinamento – art. 127 Tuir [ora 163].

Infatti, sulla scorta dell'interpretazione Ministeriali, sarebbero state tassate, una prima volta come componente di reddito d'impresa, la plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda, e, poi, i canoni

periodici, quali proventi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

A dirimere la questione è intervenuta la Corte di Cassazione, che con sentenza 11 maggio 2007, n. 10801, ha ritenuto determinabile nell'ammontare (secondo i metodi innanzi detti), e quindi tassabile, la plusvalenza conseguita a titolo di avviamento derivante da una cessione d'azienda e, contemporaneamente, non sussistente la doppia imposizione, in riferimento alla contestuale rilevanza, quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, dei canoni periodici percepiti dal cedente a titolo, appunto, di rendita vitalizia.

In particolare, i giudici della Suprema Corte facendo proprie le elaborazioni civilistiche innanzi viste, tese ad attribuire una doppia natura – patrimoniale e reddituale – alle prestazioni concesse a titolo di rendita vitalizia costituita a fronte della cessione di un bene, hanno concluso nei modi anzidetti confutando la tesi, ormai consolidata, elaborata dalle Commissioni Tributarie.

Tuttavia, va chiarito che la pietra angolare di siffatto costruito logico risiede nella ormai abrogata disposizione di cui all'art. 48-*bis* [ora 52] del Tuir. Tale articolo, infatti, disponeva che, ai fini della determinazione dell'imponibile, la rendita vitalizia venisse assunta abbattendo l'ammontare percepito del 40%, ovvero, nella sola misura del 60%.

Da siffatto contesto, quindi, i giudici della Suprema Corte sono giunti alla conclusione che l'assoggettamento a tassazione della plusvalenza non genererebbe in capo al cedente-vitaliziato una doppia imposizione giuridica, in quanto proprio la tassazione delle quote di rendita per il solo 60% del loro ammontare, dimostra che il Legislatore ha voluto tassare, separatamente ed autonomamente, le due componenti della rendita, ovvero, una prima volta la componente "patrimoniale" a titolo di plusvalenza, stabilita nel 40% dell'ammontare del vitalizio, e, poi, periodicamente, la componente reddituale della stessa sulla base della residua percentuale individuata dalla norma in commento.

Tuttavia, con l'art. 13, co. 1, lett. e), del D.Lgs. n. 47/2000, la disposizione di cui all'art. 48-*bis* [ora 52] del Tuir, innanzi vista, è stata modificata nel senso della completa rilevanza ai fini dei proventi assimilati a quelli di lavoro dipendente delle rendite percepite.

Da qui si comprende come il costruito logico posto a base delle conclusioni a cui è giunta la Suprema Corte viene a decadere in virtù della ormai innegabile doppia tassazione che si verrebbe a generare nell'ipotesi in cui si conferisse altresì alla plusvalenza rilevanza impositiva (si fa presente che i fatti esaminati dalla sentenza si riferiscono al periodo di vigenza della vecchia disposizione).

Da quanto visto, appare quasi che il Legislatore del Tuir abbia voluto procedere all'adeguamento della suddetta disposizione, alla luce delle evoluzioni registrate nella elaborazione civilistica dell'istituto, come innanzi viste, ovvero, nel senso della riqualificazione unitaria della matrice della prestazione.

In altri termini, essendo stata confutata, dalla dottrina più accorta, la doppia natura di capitale e di frutto civile della rendita vitalizia nel senso della esclusiva rilevanza patrimoniale della prestazione, ancorchè resa in maniera frazionata e per un periodo di tempo indefinito, sembra che il Legislatore del Tuir abbia, a sua volta, voluto ribadire tale concetto, riqualificando all'interno di un'unica categoria reddituale, quella dei redditi di lavoro dipendenti assimilati appunto, l'intero corrispettivo pattuito.

Sulla base di queste valutazioni, tuttavia, emerge manifesto il problema del collegamento tra la fonte di produzione (cessione d'azienda) e il trattamento tributario del corrispettivo-rendita pattuito, che, come visto, viene tassato quale componente reddituale.

Verrebbe da dire dunque che qualcosa non va.

La qualificazione tributaria della rendita vitalizia ottenuta a fronte della cessione di un'azienda quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, collide infatti con la innanzi enucleata natura patrimoniale dell'obbligazione.

Più coerente a livello di sistema sarebbe, nell'ipotesi di percettore persona fisica, l'inclusione di tali redditi nella categoria demandata nell'Irpef alla tassazione delle componenti patrimoniali, ovvero, quella dei redditi diversi.

Tra l'altro, le lettere h) e h-*bis*) dell'art. 67 del Tuir, prevedono l'inclusione in tale categoria delle somme ottenute dalla concessione in usufrutto di aziende e delle plusvalenze derivanti dalla cessione di queste, qualora poste in essere da soggetti non esercenti attività d'impresa.

Inoltre, al fine di garantire l'imposizione frazionata dei corrispettivi e il

principio di cassa proprio dell'imposizione personale, ci soccorrerebbe la lettera f) del co. 7 dell'art. 68, ove è disposto che: "nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente alle somme percepite nel periodo d'imposta".

In tal modo dunque si otterrebbe una corretta qualificazione reddituale delle somme corrisposte, con il medesimo vantaggio dell'imposizione reddituale (redditi assimilati), consistente nel pagamento frazionato delle imposte.

Infine, acclarata la natura patrimoniale di tali somme, per le stesse, all'atto del percepimento periodico, potrebbe essere prevista la possibilità della tassazione in via separata, ex art. 17, co. 1, lett. g), del Tuir., in maniera tale che la percezione di una componente di reddito patrimoniale non crei distorsioni su quella che è la tassazione propria del soggetto, ossia, quella correlata all'effettiva capacità contributiva del soggetto derivante dalla valorizzazione impositiva delle componenti reddituali.

Tra l'altro, come per la categorizzazione, tale circostanza già avviene pacificamente nell'ipotesi classica di cessione d'azienda.

Alla luce di tali valutazioni, stante l'identità nella struttura dell'obbligazione, non si comprende perché l'ipotesi di cessione d'azienda a fronte della costituzione di una rendita vitalizia debba subire un trattamento impositivo così differente rispetto a quello riservato alla cessione d'azienda avente quale corrispettivo una somma unica.

A questo punto, sarebbe tuttavia contestabile il fatto che per la qualificazione delle rendite periodiche quali plusvalenze, occorrerebbe tenere conto del costo iniziale del bene (azienda) trasferito.

In altri termini, stante l'attuale sistema, ai fini della determinazione della plusvalenza è necessario tener conto del maggior valore ottenuto quale differenza tra il corrispettivo pattuito e il costo non ammortizzato del bene (azienda).

Tale circostanza sarebbe agevolmente superabile attuando il medesimo meccanismo già previsto nel regime precedente, ovvero, l'attualizzazione della rendita sulla base delle tavole apposite e il raffronto di tale valore col costo iniziale del bene trasferito. Dalla percentuale di differenza tra questi, sarebbe possibile determinare la quota parte di rendita percepita avente rilevanza impositiva quale plusvalenza.

L'ipotesi innanzi fatta è, come più volte detto, quella del cedente-vitaliziato persona fisica non più in regime d'impresa, che oltre ad essere il caso trattato nella sentenza in commento, rappresenta la figura più usuale entro cui viene a realizzarsi il suddetto negozio. E' raro, infatti, nella prassi, che aziende in attività cedano un proprio ramo non per l'ottenimento di un corrispettivo unitario ma per garantirsi una rendita vitalizia.

Tuttavia, anche formulando l'ipotesi di cedente-vitaliziato impresa, si assiste al rafforzamento delle elaborazioni innanzi illustrate.

E' cosa nota, infatti, che l'insieme dei redditi aziendali viene attratto nella categoria dei redditi d'impresa. Pertanto, nella suddetta ipotesi, le rendite percepite dall'impresa a fronte della cessione dell'azienda, non possono che essere attratte entro questa categoria ed quindi, anche in virtù di una corretta applicazione dei principi contabili, essere considerate plusvalenze.

Si tratta, infatti, semplicisticamente, di proventi derivanti dalla cessione di un *asset* aziendale e non già dalla compravendita di merci e servizi dell'attività caratteristica. Ecco così riconfermata, anche alla luce dei principi contabili, la natura "patrimoniale" di tali poste.

Ebbene dunque appurata la natura di plusvalenze di tali somme e considerata la contestuale aleatorietà della struttura del contratto entro cui la relativa obbligazione viene a sorgere, le stesse, ai sensi dell'art. 109, co. 1, del Tuir, potrebbero altresì essere tassate in maniera frazionata.

Recita infatti la suddetta norma che: "...i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni".

Da qui si apprezza che, qualificata correttamente la categoria reddituale di appartenenza della fattispecie, ovvero, la natura patrimoniale delle suddette poste, il trattamento impositivo è similare sia che lo si analizzi nel reddito d'impresa sia nei redditi diversi.

Fatto questo parallelismo, è chiaro che l'attuale contesto normativo, teso

alla valorizzazione reddituale della rendita quale provento assimilato a quello di lavoro dipendente, determina una disegualianza nei trattamenti dei due soggetti, censurabile anche sotto il profilo costituzionale, ex art. 3 Costituzione.

Conclusioni

La sentenza in commento, come visto, si inserisce nel filone giurisprudenziale definito dalla Commissione Centrale, il quale dispone circa la esclusiva rilevanza, quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, delle somme percepite a titolo di rendita vitalizia costituita a fronte della cessione di una azienda.

Tuttavia, le conclusioni raggiunte da tale sentenza appaiono allo stato superate dalla perentoria pronuncia resa nel 2007 dalla Suprema Corte, la quale, ricollegandosi alle elaborazioni della dottrina civilistica in materia di doppia natura – patrimoniale e reddituale - delle somme corrisposte a titolo di rendita vitalizia, ha disposto sulla rilevanza di questa sia a titolo di plusvalenza (ottenuta quale attualizzazione dei corrispettivi pattuiti) che di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, in virtù della previsione normativa di abbattimento della base imponibile di quest'ultima.

Restano aperte e di grande attualità in tale specifico settore, quindi, le questioni sorte a seguito della novella normativa di cui all'art. 13, co. 1, lett. e), del D.Lgs. n. 47/2000, che modificando l'art. 48-*bis* [ora 52] del Tuir, ha annullato la quota di esenzione innanzi detta, confermando, almeno nelle apparenze, il mutato scenario civilistico inerente l'unicità della prestazione resa a titolo di rendita.

Tuttavia, come visto, così non è. Infatti, la natura patrimoniale della prestazione avrebbe voluto l'intera inclusione di queste somme tra la categoria dei proventi a tale titolo ottenuti (plusvalenze), piuttosto che, come erroneamente avvenuto, in quella categoria a cui appartengono i proventi aventi natura reddituale (redditi di lavoro dipendente e assimilati).

Con il modesto lavoro innanzi svolto, tuttavia, si è cercato di esporre un metodo di analisi che parte dall'insegnamento della valorizzazione e della comprensione degli istituti nella consapevolezza dell'unitarietà dell'ordinamento giuridico.

In particolare, essendo il Diritto Tributario una appendice del Diritto Pubblico avente quale finalità quella di assoggettare a tassazione i proventi derivanti dalla realizzazione di negozi e fatti che trovano la propria regolamentazione prevalentemente nelle norme del Diritto Privato, è questo, probabilmente, uno dei settori in cui tale sforzo di valutazione unitaria degli istituti è maggiormente opportuno e necessario.

BIBLIOGRAFIA

- F. Gazzoni, Manuale di Diritto Privato, XIII ediz / 2007, Napoli, pag. 1241;
- G. Dattilo, voce: Rendita Dir. Priv., in Enciclopedia del Diritto, vol. XXXIX, Milano, 1988, p. 854 e 856;
- M. Andreoli, Fonti e natura giuridica della rendita vitalizia, Milano, p. 109
- A. Marini, La rendita perpetua e la rendita vitalizia, in Tratt. di Dir. Priv., diretto da P. Rescigno, Torino, 1985;
- R. Perrone Capano, Tassazione separata dei redditi, in "Enciclopedia giuridica", Roma-Milano, vol XXX, 1993, pag. 4;
- M. Nussi, In tema di rendita vitalizia, ovvero l'aleatorietà della misura del corrispettivo nell'imposizione sui redditi, in, Riv. Dir.. Trib., 1993, pag. 107 e ss;
- G. Girelli, La cessione dell'azienda contro costituzione di rendita vitalizia nell'imposizione sui redditi, in Rass. Trib. N. 6/2000;
- P. Biondo, Profili critici del trattamento impositivo del contratto di cessione d'azienda con costituzione di rendita vitalizia, anche in riferimento al divieto di doppia tassazione, in Boll. Trib. N. 23/2007;
- A Ferrario, Cessione di Azienda e costituzione di rendita vitalizia: il problema della tassazione delle plusvalenze, in Riv. Giur. Trib., 2005, p. 746.



Considerazioni in merito agli inviti “bonari” al pagamento tra interpretazione estensiva dell’art. 19, D.Lgs. 546/92, e tutela giurisdizionale del contribuente.

di *Giordano Di Meglio*

Sommario: 1. Considerazioni introduttive: l’allargamento della giurisdizione tributaria; 2. L’interpretazione estensiva dell’art. 19, D.Lgs. 546/92; 3. Gli atti impugnabili alla luce della giurisprudenza di Cassazione; 4. Conclusioni.

1: Considerazioni introduttive: l’allargamento della giurisdizione tributaria.

Con due recenti sentenze a Sezioni Unite, le nn. 16293 e 16428 del 24 e 26 luglio 2007, la Corte di Cassazione è nuovamente intervenuta sul tema della impugnabilità degli atti tributari non espressamente ricompresi nell’elenco contenuto all’art. 19, D.Lgs. 546/92, affermando il principio secondo cui sono impugnabili davanti al giudice tributario tutti gli atti dell’ente impositore che esprimono una pretesa tributaria compiuta e non condizionata.

Tale linea interpretativa, confermata e consolidata con la successiva pronuncia n. 21045 dell’8 ottobre 2007 resa dalla medesima Corte a sezione semplice, lungi dal rappresentare una soluzione rivoluzionaria nell’ambito del processo tributario, può, al contrario, essere considerata come la naturale conseguenza dell’ampliamento della giurisdizione tributaria, il cui mancato coordinamento con il citato art. 19 ha determinato una pressante esigenza di tutela del contribuente di fronte alla pretesa tributaria, anche solo *latu sensu* intesa.

Come è noto, infatti, la giurisdizione tributaria si determina avendo riguardo ad un triplice ordine di criteri, ovvero: quello della materia (cd. limite esterno, disciplinato dall’art. 2 del D.Lgs. 546/92), quello delle parti (cd. limite interno soggettivo, di cui all’art. 10, D.Lgs. 546/92), quello degli atti impugnabili (cd. limite interno oggettivo, ex art. 19, D.Lgs. 546/92).

Mentre, però, il primo di questi criteri - quello relativo alla materia(1) - è stato modificato più volte, con ampliamenti significativi del suo contenuto rispetto a quello originario, al punto che in dottrina si è fatto riferimento all’introduzione da parte del legislatore di una vera e propria giurisdizione tributaria a carattere generale(2), non è accaduto lo stesso con gli altri due criteri, i cui articoli di riferimento sono rimasti pressoché immutati, ove si escluda la recente modifica dell’art. 19(3), avente comunque portata limitata.

In particolare, mediante il riferimento ai “tributi di ogni genere e specie comunque denominati” ora contenuto all’art. 2, D.Lgs. 546/92, il legislatore ha voluto attribuire alla giurisdizione delle Commissioni tributarie una competenza generale e totale su tutti i tributi, nel senso di estendere il significato di questi ultimi a tutte quelle prestazioni imposte alla collettività e destinate a finanziare le pubbliche spese dello Stato e degli enti locali, da individuarsi volta per volta e che, per la loro natura giuridica, non rappresentano, *stricto iure*, veri e propri tributi: manca per tali materie una *vis* accertativa ed impositiva, propria dei tributi in generale, trattandosi, invero, di mere pretese patrimoniali a fronte di obbligazioni sorte da un’attività contrattuale della P.A.

Come appare chiaro, si è trattato di un intervento riformatore di notevole portata innovativa rispetto alla individuazione tassativa degli atti impugnabili contenuta nell’art. 19 del D.Lgs. n. 546, cioè degli atti che danno luogo a controversie tributarie in quanto attinenti al potere impositivo della P.A., intesa nell’accezione più ampia e tale da comprendere anche le Regioni e gli Enti locali in generale. Per tali materie, in realtà, difetta quella fase di accertamento che nei tributi tradizionali (imposte e tasse) si estrinseca con l’“atto di avviso”, che può consistere in un accertamento di maggiori redditi oppure in atti di rettifica di dichiarazioni presentate dal contribuente dai quali scaturisca la imposizione tributaria.

Tali atti, per costante giurisprudenza(4), hanno il carattere di *provocatio ad opponendum* e soddisfano l’obbligo di motivazione ogni qualvolta l’Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la

pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum debeatur*; gli atti impositivi, infatti, proprio perché espressione del potere impositivo, costituiscono l'oggetto del contenzioso tributario e, se si intende evitare che diventino imm modificabili, devono essere impugnati dal contribuente nel preciso termine di decadenza di 60 giorni stabilito dalla legge.

Dunque, l'apprezzamento da parte del giudice tributario dei tributi di ogni genere e specie "comunque denominati" deve avvenire, per affermare la propria giurisdizione, sulla base dei precedenti giurisprudenziali tenendo ben fermo il principio – che promana dall'ampliamento della giurisdizione tributaria – secondo cui per tributo deve intendersi ogni prestazione patrimoniale di natura coattiva pretesa autoritativamente da un soggetto pubblico o da un soggetto privato che agisce per conto del primo in forza di atto di concessione che trasferisce pubblici poteri o amplia la sfera giuridica del privato la cui azione ha, quindi, natura autoritativa o provvedimentoale(5).

Questa situazione, evidentemente, ha determinato una inevitabile svalutazione dei limiti interni alla giurisdizione tributaria, ineluttabilmente piegati ai contenuti del nuovo art. 2, D.Lgs. 546/92, in funzione del quale devono ora essere interpretati i successivi art. 10 e 19.

2: L'interpretazione estensiva dell'art. 19, D.Lgs. 546/92.

Il processo dinanzi alle Commissioni tributarie ha sempre avuto carattere impugnatorio, nel senso che esso si pone come processo di impugnazione di provvedimenti amministrativi. Da tale connotazione discendono alcuni importanti corollari tra i quali: la possibilità per il contribuente di agire, giammai in via preventiva, ma solo a seguito della notifica dell'atto impositivo; la delimitazione dei poteri cognitori e decisorio del giudice in funzione della domanda, che a sua volta non può andare al di là dell'atto impugnato; l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria che si costituisca in giudizio di basare la difesa del proprio operato su titoli diversi da quelli che fondano l'atto impugnato, nonché di esercitare azioni riconvenzionali(6).

Per stabilire quali atti possano essere impugnati dinanzi alle Commissioni tributarie, bisogna avere riguardo al dettato del citato art. 19, D.Lgs. 546/92, il quale, nel confermare sostanzialmente il sistema introdotto nel 1981 dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, ha allargato il novero degli atti autonomamente impugnabili, confermando, d'altra parte, sia la tassatività dell'elenco degli atti "nominati", impugnabili autonomamente, sia la dicotomia tra atti impugnabili autonomamente ed atti "innominati", a tutela differita.

Secondo l'orientamento tradizionale e maggioritario, per stabilire se l'atto da impugnare rientri nel novero degli atti di cui all'elenco anzidetto, non bisognerebbe attribuire rilevanza esclusiva alla circostanza che l'Ente impositore, nel definire l'atto in questione, abbia utilizzato, oppure no, la denominazione propria degli atti tassativamente tipizzati nell'elenco di cui all'art. 19, atteso che la norma, pur avendo certamente carattere tassativo(7), deve essere interpretata come facente riferimento non ai soli atti aventi un determinato *nomen iuris*, bensì piuttosto al contenuto sostanziale di essi.

Ciò che va precisato, in particolare, è anche che una enumerazione tassativa ammette letture estensive ma esclude integrazioni analogiche(8), per cui si può pervenire all'ampliamento della classe degli atti autonomamente impugnabili solo in via di interpretazione estensiva. Il ricorso al procedimento analogico, infatti, allargando il novero degli atti impugnabili oltre i limiti dell'interpretazione estensiva, poteva giustificarsi nel sistema previgente, ove gli atti non inclusi tra quelli impugnabili, non erano tali in assoluto, mentre non trova giustificazione alcuna nel sistema "duale" introdotto nel 1981, che ha affiancato al *numerus clausus* degli atti impugnabili autonomamente, la categoria aperta degli atti a tutela differita.

La stessa giurisprudenza di legittimità(9) è apparsa pienamente in linea con tale impostazione laddove ha sempre riconosciuto, tranne qualche voce contraria, la natura di atto impositivo a qualsiasi atto che, a prescindere dalla denominazione, esplicasse effetti nei confronti del soggetto passivo e fosse conclusivo di un procedimento o di un sub procedimento di accertamento, volto, quindi, ad accertare e dichiarare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria nel suo complesso, ovvero esclusivamente di un suo elemento(10).

L'interpretazione, per così dire, sostanzialistica dell'elenco degli atti impugnabili appare, peraltro, perfettamente in linea con l'indirizzo della

Corte Costituzionale(11), secondo la quale il ricorso proposto dal contribuente si indirizza solo formalmente contro l'atto impositivo, essendo in realtà concretamente diretto ad investire il presupposto su cui l'Amministrazione fonda la pretesa tributaria. Conseguenza che, secondo il Giudice delle leggi, il giudizio tributario, anziché caratterizzarsi come impugnazione-annullamento, verte sul rapporto stesso essendo diretto all'accertamento della sussistenza dell'obbligazione e, per questa via, alla pronuncia circa la legittimità degli atti posti in essere dall'Amministrazione in funzione della riscossione del tributo.

In tale prospettiva, possono considerarsi impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie tutti quegli atti che, in virtù del loro contenuto sostanziale, siano riconducibili alla duplice categoria degli atti dell'accertamento o della riscossione, cioè a quegli atti che si inquadrano nei due diversi momenti – o fasi – in cui è riconosciuta al contribuente la possibilità di tutelare la propria posizione(12).

La soluzione esposta, valida in termini generali in considerazione della necessità di assicurare al contribuente la piena esplicazione del diritto di difesa, oltretutto in funzione del principio di buona amministrazione – entrambi costituzionalmente sanciti agli artt. 24 e 97(13) –, trova del resto ulteriore conferma nel detto ampliamento della giurisdizione tributaria, da cui è scaturita la necessità di interpretare estensivamente l'elencazione tassativa contenuta all'art. 19, D.Lgs. 546/92, in modo da consentirne l'adattamento ai "nuovi tributi" ad essa ricondotti(14).

Merita, tuttavia, di essere sottolineato che la giurisprudenza di legittimità, nel collegare la detta interpretazione estensiva alla esigenza di garantire il diritto di difesa, ha espressamente dato rilievo, oltre che alla generalità, anche alla esclusività della giurisdizione tributaria, la quale finisce per escludere che atti tributari non impugnabili nel processo tributario, diversi evidentemente dagli atti dell'esecuzione forzata o dagli atti amministrativi generali, possano essere devoluti alla competenza di altro giudice, con conseguente lacuna di tutela giurisdizionale in violazione dei precetti costituzionali(15).

3: Gli atti impugnabili alla luce della giurisprudenza di Cassazione.

In applicazione dei principi in precedenza esposti, la giurisprudenza ha ammesso l'impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie di alcuni atti non espressamente ricompresi nell'elencazione di cui all'art. 19 citato; tra questi, in via esemplificativa, possono essere ricordati: l'invito al pagamento del contributo unificato emesso dal Tribunale(16); il diniego di disapplicazione di disposizioni antielusive(17); gli inviti di pagamento rivolti al Garante del contribuente dall'ufficio impositore o dal concessionario della riscossione(18); l'avviso di pagamento in materia di accise(19); l'atto di recupero del credito indebitamente utilizzato in compensazione(20); gli avvisi di pagamento della Tassa rifiuti solidi urbani(21) e, da ultimo, la fattura emessa per la Tariffa di igiene ambientale(22).

Al contrario, ma pur sempre in conformità con i principi analizzati, la Corte di Cassazione ha ritenuto non impugnabili tutti quegli atti che si rivelano preliminari o prodromici all'accertamento quali, ad esempio, processi verbali di costatazione e questionari, nonché quelle comunicazioni "bonarie" (23) con cui l'ente impositore invita il contribuente a fornire informazioni al fine di favorire il corretto svolgimento del rapporto tributario.

In particolare, sulla base dell'orientamento, che potrebbe dirsi "sostanzialistico" o "teleologico", la Suprema Corte, con le sentenze rese a Sezioni Unite citate in apertura del presente lavoro, nell'esaminare gli avvisi per la riscossione "bonaria" della TARSU e dei contributi consortili, ha affermato il principio secondo cui debbono essere qualificati come atti impositivi, precisamente come avvisi di "accertamento" o di "liquidazione", tutti quegli atti mediante i quali l'Amministrazione finanziaria manifesta una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché la comunicazione si concluda con un invito bonario a versare le somme richieste.

In tal modo, i Giudici di legittimità hanno sovvertito il precedente orientamento secondo cui bisognava escludere la possibilità di considerare l'avviso di pagamento alla stregua di un'iscrizione a ruolo o, più in generale, di uno degli atti di cui all'art. 19, trattandosi, in realtà, di un atto che non può avere conseguenze in sede contenziosa attesa la finalità di rendere meno rigidi e formali i rapporti tra il contribuente e

l'ente impositore, proprio per evitare, ove possibile, il ricorso ai giudici(24).

Le Sezioni Unite, infatti, hanno chiarito come non possa attribuirsi rilevanza alla definizione dell'atto in concreto utilizzata dall'ente impositore, né alla circostanza che esso sia stato dichiarato non impugnabile ovvero che difetti di alcuni elementi formali propri degli atti impositivi, determinando eventualmente tali circostanze un vizio dell'atto oppure la sua inidoneità a determinare sia la decorrenza del termine per l'impugnazione sia la eventuale rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Al fine, tuttavia, di evitare possibili fraintendimenti e chiudere, così, definitivamente il contrasto giurisprudenziale creatosi, la Corte ha altresì chiarito che le comunicazioni previste dal comma 3, art. 36 bis, D.P.R. n. 600/1973, e dal comma 3, art. 54 bis, D.P.R. n. 633/1972, non costituiscono che un mero "invito" a fornire "eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi", pertanto, manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice di merito, al quale spetta il compito di discriminare gli atti impositivi da quelli che tali non sono, avuto riguardo agli aspetti sostanziali.

Secondo la Cassazione, infatti, non solo non può essere rimessa all'arbitrio dell'ente impositore la qualificazione di un atto come impugnabile, oppure no, ma è altresì necessario verificare, qualora non vi sia corrispondenza tra gli aspetti sostanziali e formali dell'atto medesimo, se nel caso di specie sussistano "adeguati fattori da cui è ragionevole dedurre che ci si trovi di fronte alla comunicazione di una pretesa impositiva, e non ad una richiesta di chiarimenti" (25).

I principi di diritto individuati dalle Sezioni Unite nelle citate sentenze hanno, da ultimo, trovato una importante conferma nella recentissima sentenza n. 21045, dell'8 ottobre 2007, ove la Corte, dopo aver analiticamente ripercorso le pronunce rese nel corso del tempo sull'argomento, ha espressamente affermato la necessità, avuto riguardo sia alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53) e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97) che all'allargamento della giurisdizione tributaria, di ampliare le possibilità a disposizione del contribuente di proporre ricorso alle Commissioni tributarie avverso qualunque atto che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una pretesa tributaria ben individuata, senza bisogno di attendere che la stessa sia tradotta, in mancanza di spontaneo adempimento, nella forma autoritativa tipica degli atti impugnabili, atteso che in capo al contribuente destinatario sorge, già al momento della ricezione della notizia, quell'interesse ad agire, sancito dall'art. 100 c.p.c., per l'accertamento della legittimità sostanziale della pretesa impositiva.

Tale posizione, peraltro, trova una ulteriore quanto significativa conferma nel caso degli atti della riscossione(26), rispetto ai quali la possibilità di richiedere con immediatezza l'intervento del giudice si rivela fondamentale per il superamento del deficit di tutela che inevitabilmente li connota rispetto agli atti impositivi; basti considerare, infatti, che l'agente della riscossione può ledere concretamente l'integrità patrimoniale del contribuente, anche nel caso questi abbia proposto ricorso alla Commissione tributaria richiedendo la sospensione dell'esecuzione dell'atto, laddove venga dato – legittimo – inizio alla riscossione coattiva del tributo, mediante iscrizione di ipoteca o di fermo amministrativo, decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella ma prima che sia intervenuta la decisione sull'istanza di sospensione.

La Cassazione, poi, con la citata sentenza n. 21045, nel tirare le somme della linea di pensiero seguita, ha avuto premura di chiarire che il riconoscimento della mera "possibilità" di ricorrere alla tutela del giurisdizionale non può essere considerato un onere per il contribuente, con la conseguenza che l'allargata tutela si traduca in un danno per lo stesso laddove, in mancanza di rituale impugnazione nei termini di legge, l'ente possa opporre l'intervenuta cristallizzazione della pretesa tributaria contenuta in un atto pur non conforme a quelli elencati all'art. 19.

4 : Gli atti impugnabili alla luce della giurisprudenza di Cassazione.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, in definitiva, ha risolto la questione della autonoma impugnabilità degli inviti "bonari" di

pagamento stabilendo che devono essere considerati tali, in via interpretativa, tutti quegli atti per il cui tramite l'Amministrazione finanziaria porta a conoscenza del contribuente una pretesa tributaria compiuta e incondizionata.

Tale soluzione, tuttavia, essendo diretta ad ampliare la tutela del contribuente, in conformità all'art. 24 Cost., non può tradursi in un pregiudizio a suo danno, nel senso che la mancata impugnazione dell'invito "bonario" non determina la cristallizzazione della pretesa tributaria ivi contenuta, conservando, pur sempre, il contribuente la possibilità di contestarne il merito e la fondatezza in sede di impugnazione dell'atto della riscossione, conforme a quelli individuati nell'elenco di cui all'art. 19 del D.Lgs. 546/92, successivamente notificatogli in mancanza di adempimento spontaneo.

Appare evidente, dunque, che la lettura estensiva dell'art. 19 adottata dai Giudici della Suprema Corte assume una forte connotazione sistematica, dal momento che adegua l'elencazione degli atti impugnabili al rinnovato e ampliato sistema della giurisdizione tributaria, non già attraverso l'aggiunta di ulteriori tipologie di atti – peraltro ad essa non consentita –, bensì attraverso la valutazione della sostanza degli atti atipici che ne consenta la riconduzione ad una delle fattispecie normativamente previste, in modo non difforme da quanto normalmente avviene per l'interpretazione dei negozi atipici di diritto privato.

D'altra parte, nonostante gli indubbi meriti attribuibili alle recenti pronunce della Cassazione, appare, comunque, da condividere l'opinione espressa dalla prevalente dottrina⁽²⁷⁾, secondo la quale, al fine di superare le criticità dell'attuale sistema giurisdizionale tributario e garantire una tutela il più puntuale possibile, è auspicabile un intervento da parte del legislatore volto a chiarire e integrare l'elenco degli atti impugnabili, in modo da limitare il ricorso sfrenato alla tecnica dell'assimilazione funzionale degli atti atipici rispetto agli atti normativamente previsti nonché il ricorso, in via residuale, alla categoria degli atti a tutela differita.

Note

(1) L'art. 2 D.Lgs. 546/92 è stato riscritto dall'art. 12, co. 2, L. 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2002) e ulteriormente modificato dall'art. 3-bis, co. 1, DL 30 settembre 2005, n. 203; attualmente così dispone: «1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica. 2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni. 3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio».

(2) Cfr. sul punto M. Cantillo, *L'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in Rass. Trib., 2002, 803 ss.; in tema, Muscarà, *La giurisdizione quasi esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sezioni unite della Cassazione*, in Riv. dir. trib., 2006, 43, rilevato che indubbiamente l'evoluzione interpretativa della Cassazione è volta a conseguire la positiva finalità dell'unità e della concentrazione della giurisdizione in materia tributaria, tuttavia, che «l'autorevole intervento risulti sopra le righe nel senso che si dia vita ad una sorta di giurisdizione esclusiva *praeter legem* atteso che tutte le funzioni amministrative che incidono sul rapporto prescindendo dal tipo di atti e dalla natura delle posizioni giuridiche coinvolte, rientrerebbero *de plano* nella giurisdizione delle commissioni tributarie non *per factum principis* ma in forza di una mera interpretazione giurisprudenziale» evidenziando in particolare l'opportunità di valutare attentamente le ricadute della sentenza in oggetto sul piano della legittimità costituzionale in riferimento alla natura di giudice speciale delle commissioni. In giurisprudenza, si sono espresse in tal senso anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 10 agosto 2005, n. 16776, in Boll. Trib., 2005, 1828.

(3) L'art. 35, co. 26-quinquies, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, in Legge 4 agosto 2006, n. 248, ha, infatti, ampliato l'elenco di cui all'art. 19, co. 1, D.Lgs. 546/92, due ulteriori tipologie di atti: l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77, D.P.R. n. 602/73, e successive modificazioni; il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, D.P.R. n. 602/73, e successive modificazioni.

(4) Cfr. ex plurimis Cass., Sez. trib., 5 ottobre 2004 n. 19854, in Riv. dir. trib., 2005, II, 3; Cass., Sez. trib., 18 aprile 2003 n. 6232, in GT Riv. giur. trib., 2003, 819.

(5) Come sottolinea E. Fortuna, *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, Riv. dir. trib. 2003, 1, 11, «sono venuti meno i cosiddetti limiti esterni della giurisdizione tributaria, una volta individuabili nei tributi tassativamente elencati dal previgente art. 2 D.Lgs. n. 546/1992. Se ne trae, di norma, la conclusione, certamente fondata, che abolita ogni forma di tassatività, la giurisdizione si riferisce oggi, appunto, come già anticipato, ad ogni genere di contribuzione imposta dalla legge, nel senso prima indicato, anche indipendentemente dalla presenza o meno di un servizio di qualsiasi natura reso dall'Ente titolare o beneficiario al contribuente. Né occorre precisare che la formulazione varata appare certamente idonea a ricomprendere nella competenza della Commissione anche ogni altro nuovo tributo, in futuro eventualmente istituito, senza alcun bisogno di altre precisazioni, e senza che ciò coinvolga il principio del divieto di specialità del giudice, così come si è già puntualizzato»

(6) Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, IX ed., Torino, 2006, p. 369.

(7) Il carattere tassativo dell'elenco contenuto nella norma in esame discende dalla stessa formulazione letterale della stessa, la quale, al comma 3, stabilisce che «*gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*»

(8) Cfr. F. Tesaurò, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 89; contra P. Russo, *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, Milano, 2005, 103, il quale ritiene che gli atti elencati nell'art. 19, altro non sono che il paradigma formale di determinate «crisi di cooperazione» e che quindi non debba escludersi l'impugnabilità di altri e diversi atti (non elencati) che pure possono esprimere altre e diverse crisi di cooperazione.

(9) Cfr. sul punto Cass., sez. trib., 6 maggio 2002, n. 6471, in Juris Data On-line.

(10) Sul punto la Corte Costituzionale, con sentenza 6 dicembre 1985, n. 313, in www.giurcost.org, aveva già avuto modo di sottolineare, sia pur sotto la vigenza della precedente disciplina, che «tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario, a prescindere dalla loro denominazione, devono ritenersi suscettibili di impugnazione davanti alle commissioni tributarie».

(11) In tal senso cfr. Corte Cost., 1 aprile 1982, n. 63, in Boll. Trib., 1982, 729.

(12) Cfr. sul punto Cass., sez. trib., 6 dicembre 2004, n. 22869, in Juris Data On-line, secondo cui «l'identificazione dell'atto impugnabile non deve essere condotta secondo un criterio nominalistico, ma occorre

verificare se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo».

(13) Cfr. sul punto Cass., sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045, in *Juris Data On-line*.

(1) Anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno condiviso tale soluzione sul rilievo che l'ampliamento della giurisdizione tributaria ha determinato una modifica implicita dell'art. 19 e, quindi, l'attrazione alla competenza delle Commissioni tributarie di tutte le controversie relative a rapporti aventi natura tributaria o a sanzioni inflitte da Uffici tributari. Secondo il Supremo Collegio, in sostanza, l'ampliamento dei tributi conoscibili da parte del giudice tributario ha determinato anche l'estensione degli atti impugnabili, in considerazione del principio generale dell'interesse ad agire sancito dall'art. 100 c.p.c. e nei limiti di esso. In tal senso cfr. pure A. Guidara, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 795 ss.; M. Cantillo, *L'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit., 809. Contra vedi Muscarà, *La giurisdizione quasi esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sezioni unite della Cassazione*, cit.; S. Donatelli, Osservazioni critiche in tema di ammissibilità del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie, in *Rass. Trib.*, 2005, 1732.

(15) Tale considerazione è stata esplicitamente affermata nella sentenza n. 7388/2007, con cui le Sezioni Unite hanno sancito la riconducibilità del diniego di autotutela alle categorie indicate nell'art. 19 del D.Lgs 546/92.

(16) Cfr. sul punto S. Pellegrini, L'invito di pagamento emesso dal Tribunale in caso di insufficiente versamento del contributo unificato è atto impugnabile, in *Riv. dir. trib.* 2004, 1, 50.

(17) Cfr. sul punto R. Lupi, *Riflessi processuali del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1708.

(18) Cfr. sul punto A. Guidara, *La riscossione dei tributi nei confronti del garante*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 679.

(19) Cfr. sul punto A. Turchi, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, *Riv. dir. trib.*, 2002, 5, 505.

(20) Cfr. sul punto Carpentieri, *Le modalità di recupero delle sovvenzioni attribuite mediante crediti d'imposta «spendibili» in compensazione*, in *Dialoghi Tributarie*, 2005, 807.

(21) Cfr. sul punto D. Coppa, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3687.

(22) Cfr. sul punto R. Lupi, *Tributi e prezzi, atti impugnabili e fatture*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006, 1138; Id., *Tariffa igiene ambientale e giurisdizione tributaria: errata corrige e considerazioni ulteriori sulla impugnabilità degli atti "non notificati"*, *ivi*, 1648; Chiarizia, *Le controversie in materia di igiene ambientale (TIA) rientrano nella giurisdizione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2006, 800; Id., *La natura tributaria della tariffa di igiene ambientale (TIA): primi chiarimenti e questioni ancora aperte*, *ivi*, 2007, 1928.

(23) Cfr. sul punto Ingraò, *L'impugnazione degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. Trib.*, 2005, 941.

(24) Cfr. sul punto Cass., 12 luglio 2005, nn. 14666, 14668, 14669.

(25) Cfr. sul punto Cass., SS.UU., 16293/2007, cit., che ha ritenuto corretto l'operato del giudice di merito il quale, nel caso di specie, ha ammesso l'impugnabilità dell'avviso di pagamento per la TARSU, sul rilievo che esso, contenendo l'indicazione delle modalità di calcolo dell'imposta e la calendarizzazione dei pagamenti, costituiva una vera e propria liquidazione dell'imposta dovuta, tale da incidere concretamente sulla posizione patrimoniale del contribuente.

(26) Si pensi, ad esempio, a tutte quelle comunicazioni bonarie di pagamento che spesso precedono l'iscrizione a ruolo o le ingiunzioni di pagamento. Sul punto si vedano pure le opinioni espresse da A. Guidara, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 795, il quale sostiene la impugnabilità di tutti gli atti che danno conoscenza del ruolo.

(27) Cfr. sul punto M. Cantillo, *L'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit.; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 117 ss.; P. Russo, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, 420; F. Amatucci, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, 365 ss.



Extrafiscalità e imposta ambientale: Fenomeno antico o moderno?

di Serena Maresca

Ciò che spinge il legislatore ad utilizzare il mezzo dell'imposta in maniera strumentale rispetto agli obiettivi di crescita e sviluppo del Paese, è l'intensa attività svolta dallo Stato moderno nel campo economico e sociale ed il suo impegno in vista di una realizzazione delle norme dettate a livello costituzionale. La nascita di questa finanza, che definiamo funzionale perché al servizio dello Stato, è un evento che coinvolge le sole società moderne; lo Stato si è fatto carico di molte problematiche, da cui la necessità di reperire grossi fondi attraverso l'attività impositiva. Ciò significa che l'imposizione va ad incidere in maniera sempre più penetrante sui contribuenti, su diverse categorie di soggetti, influenzando interi settori economici o categorie di consumo, gli investimenti e, indirizzando, quindi, il consumo. Lo Stato entra nella vita della collettività e porta avanti programmi di pubblico intervento dal respiro sempre più ampio, nel suo tentativo di modificazione dell'attuale quadro economico e sociale e in vista di una nuova distribuzione della ricchezza e della partecipazione di tutti i consociati al governo e alla vita della cosa pubblica, attraverso la sua opera di stabilizzazione dei mercati e di pianificazione economica. In questa grande azione politica, economica, e sociale lo Stato ha dalla sua parte, tra gli altri, lo strumento fiscale, che esce dalla sua normale collocazione, si allontana in parte dalla sua funzione tradizionale, e assume connotati decisamente nuovi. Il tributo è oggi utilizzato come mezzo di attuazione di una politica redistributiva e congiunturale, come strumento che permette di operare su quelli che sono, sul piano sociale, gli obiettivi sensibili della società. Quello che era il tradizionale ruolo del tributo e dello Stato, semplice esattore di imposte, sono nettamente cambiati da cinquant'anni a questa parte, cosicché l'imposizione è divenuta strumento in mano al governo per l'attuazione delle istanze costituzionali. Naturalmente l'evoluzione del tributo in tal senso non è stata senza strappi e l'accettazione del tributo extrafiscale non è stata né veloce né semplice ma ha scatenato grandi polemiche da parte della dottrina e grande interesse da parte della giurisprudenza. L'extrafiscalità si presenta come il modo di essere del fenomeno tributario moderno, inscindibile componente di tutte le legislazioni tributarie.

“Esiste una causa ultima o remota di questo fenomeno, ed è che la extrafiscalità è tanto antica come lo stesso tributo; sono due fenomeni indissolubilmente uniti”, ha affermato il professor Casado Ollero in una lezione di dottorato tenuta all'Università di Madrid nel 1996. Là dove esiste un tributo c'è la possibilità che ci sia extrafiscalità(1), quindi il tributo neutro, ovvero che incide il meno possibile sull'attività economica del mercato, non esiste.

Per comprendere il fenomeno dell'extrafiscalità è necessario fare un breve riferimento storico al passaggio dallo Stato liberale allo Stato sociale.

Sebbene l'utilizzazione del tributo con fini diversi da quello strettamente di riscossione è tanto antica come lo stesso tributo, tale tributo è stato utilizzato solo dal momento in cui si è manifestato il declino delle concezioni ispiratrici della Finanza Neutrale(2) e si è verificato l'aumento, tanto in quantità come in complessità, dei fini costituzionalmente attribuiti allo Stato, ovvero quando si è giunti alla Finanza Funzionale, nel cui contesto la Finanza Pubblica svolge un ruolo strumentale, che ammette gradi diversi e che si concretizza in differenti modi, con fini che rendono sempre possibile che lo Stato esista e che compia i fini che persegue(3).

Lo sviluppo delle teorie interventiste diede all'imposta un fondamento funzionale fino ad allora noto ma non sviluppato. Le congiunture del dopoguerra aiutarono in grande misura a favorire tali idee, a rafforzarle, e a solidificarle e a ciò si aggiunse che la pratica legislativa ha diretto la sua concretizzazione in quei sistemi tributari inseriti in economie che cercavano strumenti che le permettessero di raggiungere il corrispondente sviluppo socio economico(4).

Grazie a ciò la creazione di imposte con fini extrafiscali si convertì in una pratica guidata da schemi concettuali che in quanto facevano da base,

si nutrivano del prodotto legislativo finale, da cui si otteneva come risultato che le teorie interventiste avessero un appoggio materiale in cui provare l'idoneità dei postulati, così come anche, rivedere le idee esposte(5).

Contemporaneamente, l'idea dell'imposta neutrale si andava concependo come un postulato scientifico che non poteva dare risposta alle necessità che la congiuntura del momento dettava. Tanto la pratica legislativa come il continuo rafforzamento e il solidificarsi dell'idea secondo cui l'imposta era, oltre ad un mezzo per soddisfare le spese pubbliche, uno strumento molto efficace per la modificazione di condotte e variabili economiche, portarono a dirigere gli sforzi della dottrina nel senso opposto(6).

Mentre durante lo Stato liberale l'attività finanziaria si caratterizzava per il suo vincolo ad una Finanza puramente patrimoniale e ad un sistema impositivo neutrale, con un intervento minimo nell'economia, man mano che allo Stato sono state attribuite più funzioni e obiettivi, la Finanza ha smesso di essere imparziale per diventare interventista, funzionale, protagonista nel campo economico: una Finanza al servizio delle diverse politiche dello Stato.

Non è unicamente per questo che si parla di trasformazione quantitativa e qualitativa dell'attività finanziaria; non è solo per il fatto che si ampliano le dimensioni della stessa man mano che vengono costituzionalizzate le funzioni attribuite allo Stato, ma anche perché gli stessi meccanismi di attuazione, gli strumenti e le risorse al servizio delle decisioni finanziarie iniziano a incrementarsi ed a intercambiarsi: strumenti propri di altri rami del diritto vengono ad essere utilizzati per l'attività finanziaria, ed allo stesso tempo, funzioni proprie di altre Amministrazioni vengono ad essere soddisfatte direttamente attraverso l'Amministrazione finanziaria ed i suoi strumenti.

Con la fine dello Stato liberale, l'abbandono del postulato del *laissez faire* che conferì allo Stato l'importante ruolo di agente del processo economico (soprattutto con Keynes, nel 1936), e con l'inizio dello Stato Sociale, il ruolo affidato agli enti pubblici si incrementò notevolmente; da mero correttore dei disequilibri del mercato, oggi è l'organizzazione politica della società, l'agente correttore delle disuguaglianze di fatto tra i cittadini con il compito di superare gli ostacoli che si oppongono alla uguaglianza.

Aspirando all'uguaglianza lo Stato si è visto costretto a fornire sempre più prestazioni sociali, e conseguentemente a incrementare le spese pubbliche. Logicamente la maggiore spesa pubblica implica un aumento delle entrate, e dal momento che entrate e spese sono parti integranti di un sistema finanziario unitario, si pretende accanto al fine della riscossione, che è fondamentale, "conseguire direttamente ed automaticamente la realizzazione dei fini dell'ordinamento costituzionale" (7).

Le entrate pubbliche abbandonano il proprio carattere neutrale e diventano un mezzo diretto a raggiungere i fini dello Stato. Non poteva essere diversamente; il moltiplicarsi delle necessità pubbliche e delle funzioni affidate ai poteri pubblici ha comportato la necessità di ricorrere a nuove risorse o a nuove forme di utilizzazione di quelle tradizionali, la quale cosa ha determinato che gli strumenti finanziari sono intercambiabili e versatili, che uno stesso istituto giuridico compie distinte funzioni e che una stessa funzione può essere svolta attraverso meccanismi finanziari diversi, che ci sia intercambio tra strumenti finanziari, ed anche tra strumenti finanziari e non, e che questo carattere alternativo e strumentale delle risorse pubbliche fa che "non dobbiamo inserirle in un'unica funzione di meccanica fiscale" (8).

Tutto questo ha due conseguenze: non si raggiungono i fini pubblici necessariamente attraverso il meccanismo fiscale, e non sempre le risorse finanziarie vengono configurate legislativamente come strumento del fine fiscale. Quando "perseguiamo i fini dello Stato direttamente attraverso il tributo, non deviamo la natura dello stesso, ma provochiamo solo l'accelerazione del risultato finale e semplifichiamo il procedimento di realizzazione" secondo le parole di Manzoni. In questo senso, Lejeune Valcàrcel afferma anche che "il tributo può conseguire direttamente e autonomamente, senza attraversare il ciclo tradizionale dell'entrata-spesa, la realizzazione dei fini dell'Ordinamento Costituzionale", quindi "il tributo ha un ruolo che compie al servizio del programma e dei principi costituzionali" (9).

Un chiaro esempio di tributo che può conseguire autonomamente la realizzazione di un fine costituzionale è costituito dal tributo extrafiscale

per eccellenza, ovvero dal tributo ambientale.

Il tributo ambientale, infatti, non mira alla mera riscossione ma ad indurre il contribuente a non porre in essere il presupposto, che, nel caso di specie, è il comportamento inquinante.

D'altra parte il concetto di tributo ambientale è, tuttora, di difficile definizione. La difficoltà di definizione deriva in parte dalla vastità del fenomeno ambientale e in parte dalla disomogeneità tra le misure di natura economico fiscale che sono adottate nei paesi che hanno istituito nel proprio ordinamento imposte ambientali, ovvero dalla molteplicità delle definizioni utilizzate dagli Stati membri, soprattutto con riferimento alle diverse forme che il tributo ambientale può assumere. Vi è, inoltre, un problema di congruità tra norme interne e norme comunitarie a causa dei diversi interessi ed obbiettivi da perseguire e dei delicati equilibri da mantenere o raggiungere.

La disciplina nazionale in materia ambientale è stata (ed è ancora) condizionata fortemente, e in modo crescente nel corso del tempo, dalle norme internazionali e da quelle comunitarie, sicché, per larga parte, i poteri pubblici nazionali hanno agito quali esecutori di decisioni prese altrove e hanno dovuto intrattenere relazioni con organismi internazionali e sopranazionali e con quelli di altri Stati aventi analoghe funzioni.

Sebbene l'Unione Europea sia basata sul decentramento e sulla diversità, però, talune decisioni non possono essere prese a livello nazionale o regionale e, tra queste, vi è sicuramente la questione ambientale.

Una soluzione in questo senso potrebbe essere l'introduzione di un'imposta ambientale unica, ovvero, di un'imposta ambientale europea. Ciò di cui abbiamo bisogno oggi è un'Europa presente sulla scena internazionale, con una forte influenza sulle principali decisioni strategiche internazionali, e, quindi, in grado di dare risposte valide alle sfide poste dalla globalizzazione. L'Europa deve disporre dei mezzi che le consentano di presentarsi come attore globale unito e promuovere il tema della sicurezza mondiale dell'ambiente nella società internazionale, adoperandosi per conseguire l'attuazione a livello mondiale degli accordi internazionali sull'ambiente.

Note

(1) L'origine di questa affermazione si ritrova nella Scuola di Pavia e più precisamente in Griziotti, che evidenziò l'importanza dell'aspetto extrafiscale come aspetto imprescindibile dal fenomeno tributario.

(2) In questo contesto le imposte erano concepite esclusivamente come mezzi per sostenere le spese pubbliche, così come, nel caso delle posizioni più radicali, un affronto alle libertà e ai diritti fondamentali dei cittadini. Di conseguenza, si riteneva che l'imposta giusta fosse quella che incidesse il meno possibile tanto nell'economia come nella sfera delle garanzie fondamentali dei cittadini. Imperava, quindi, il principio dell'imposta neutra, riassunta nella dottrina anglosassone classica come *the leave-them-as-you-find-them rule*. BERLIRI, L.V., è stato il più grande esponente di questo pensiero. Per lui, l'imposta giusta si caratterizza "per essere limitata al pagamento di quei servizi pubblici il cui costo non si vuole o non si può imputare- per ragioni tecniche, economiche e politiche- la più importante delle quali sarà l'"indivisibilità" del servizio- a contribuenti sotto la forma di controprestazione per ogni unità di consumo". BERLIRI, L.V., *L'imposta giusta*. Si veda, GERLOFF, W., "Los impuestos: doctrina general" in Tratado de Finanzas, Tomo II (Diretto da GERLOFF, W. e NEUMARK, F.), Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pp.221e 237; NEUMARK, F., *Problemas económicos y financieros del Estado Intervencionista*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp.157 ss; DE TORRES, M., "La función económica de la Política Fiscal", RDFHP N. 13, 1954, pp. 24 e 25.

(3) VICENTE-ARCHE, "Hacienda Pública y Administración pública", en Hacienda Pública Espanola, nùm.26/1974.

(4) Si veda CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los tributos", RDFHP N.213, 1991, p.458; DE TORRES, M., "La función económica de la Política Fiscal", RDFHP N.13, 1954, pp.26 e 27; SIMON ACOSTA, E., "El sistema tributario en veinte años de

constitución”, in *20 anos de Ordenamiento Constitucional. Homenaje a Estanislao de Aranzadi*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pp.469 ss; TIPKE, K., “*La ordenanza tributaria alemana de 1977*”, REDF N.14, 1977, p.363; VILLAR PALASI, J.L., “*Observaciones sobre el sistema fiscal espanol*”, RAP N.4, 1951, pp.124 e 125.

(5) Senza alcun dubbio, uno dei grandi apporti in proposito è stato il *Tratado de finanzas* diretto da GERLOFF e NEUMARK. Dall'introduzione della versione in spagnolo di tale opera, secondo NEUMARK, può concludersi che è stata una molto ben sviluppata idea di appoggio all'interventismo statale portata avanti mediante un “taglio trasversale dei risultati della ricerca della scienza fiscale raggiunti nella metà del secolo XX...”. Si veda la “Prefazione all'edizione in castigliano” fatta da NEUMARK, in GERLOFF, W. e NEUMARK, F., *Tratado de Finanzas*, tomo I, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pp.VII e VIII; si veda, AMATUCCI, A., *El Ordenamiento Juridico Financiero*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002, pp.19 ss; CAYON GALIARDO, A., *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988, pp.18 ss; CASADO OLLERO, G., “*Los esquemas conceptuales del Derecho Tributario. Evolución y estado actual*”, REDF N.59, 1988, pp.349 e 350; DE TORRES, M., “*La función económica de la Política Fiscal*”, RDFHP N.13, 1954, p.26; VILLAR PALASI, J.L., “*Observaciones sobre el sistema fiscal espanol*”, RAP N.4, 1951, pp.93 ss.

(6) Si veda KEYNES, J.M., *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Macmillan and Co., Londra, 1942, p.2; PIGOU, A.C., *La economía del bienestar*, M. Aguilar, Madrid, 1946, pp.11 ss; AMATUCCI, A., “*Medidas para el Desarrollo Económico*”, in XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol.I, Parte I, AIDTL-ILADT, Barcellona-Genova, 2002, p.416; DE TORRES, M., “*La función económica de la Política Fiscal*”, RDFHP N.13, 1954, pp.24 ss; VILLAR PALASI, J.L., “*Observaciones sobre el sistema fiscal espanol*”, RAP N.4, 1951, pp.24 ss.

(7) FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ed. Scientifiche Italiane, 1973.

(8) CAYON GALIARDO, *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988.

(9) LEJEUNE VALCARCEL, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, in AA.VV. *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.